



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2199

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

Α. Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου

Β. Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α.
6. Την έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
7. Το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου με ένα (1) usb stick με υποβληθέντα από τον προσφεύγοντα συμπληρωματικά έγγραφα (παραστατικά)
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 268.771,66 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 134.385,83 ευρώ και πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 56.979,23 ευρώ, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 460.136,72 ευρώ

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ΦΠΑ κατά 79.200,30 ευρώ, ήτοι από 217.331,10 ευρώ σε 138.130,80 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου κατ' εφαρμογή της Α.1413/04-10-2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07-10-2019)

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. βάσει της υπ' αριθ. Α.1413/04-10-2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07-10-2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος διατηρούσε ατομική επιχείρηση στον κλάδο της διαλογής, συσκευασίας και αποθήκευσης αγροτικών προϊόντων και συγκεκριμένα πατάτας, ενώ για την παρακολούθηση των εργασιών του εφάρμοζε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν (α) η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση ελέγχου - Έρευνας Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) - ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) - ν.5144/2024- ν.4172/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και (β) η με αριθ.(α/α taxis) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α παρ. 1 του ν.4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το ν. 5104/2024 (άρθρο 57 §6) της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων εσόδων, από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, καθαρής αξίας 609.233,09€ πλέον Φ.Π.Α. 79.200,31€ την οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, για τον Προσδιορισμό του Φορολογητέου Εισοδήματος,

προσαυξάνοντάς τα Καθαρά Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 με την αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Αντίστοιχα, στο Φ.Π.Α., ο έλεγχος προσαύξησε την αξία των Φορολογητέων Εκροών και του Φόρου Εκροών κατά 609.233,09€ και 79.200,31€ αντίστοιχα

Από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα: 1) Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 2019. 2) Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2019. 3) Το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 και 65 ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Δια των ανωτέρω γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, οι διαφορές που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες ανακρίβειες στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω της κατά τα ανωτέρω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα το αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ έγγραφο με τίτλο «ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΠΟΨΕΙΣ - ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ» εκφράζοντας τις αντιρρήσεις του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων. Οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο, τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν τροποποιήθηκαν και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη τροποποίηση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της διοίκησης
2. Ακυρότητα έκθεσης ελέγχου λόγω τυπικών πλημμελειών και έλλειψης επαρκούς, σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας
3. Επί της ουσίας αβασιμότητα - Πλημμελής εφαρμογή μεθόδου κλειστής αποθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 32 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Τροποποίηση του άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής» του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι:

«1. Η περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

2. Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 27α «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 «Έναρξη ισχύος» του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις.».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/05-11-2020 έγγραφο της ΓΔΦΔ με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το ζήτημα της έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών παραγραφής», αναφέρεται ότι:

«[...] 1. Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, με τις οποίες ρυθμίζεται το ζήτημα του χρόνου παραγραφής χρήσεων, περιόδων, υποθέσεων και φορολογικών υποχρεώσεων πριν την, κατά περίπτωση, έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ορίζεται ότι «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

2. Με τις υπ' αρ. 759/2019 και 716/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης καθώς και την υπ' αρ. 734/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, κατά την οποία η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διακόπτεται με την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, διότι οδηγεί σε επιμήκυνση της παραγραφής και αντίκειται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

3. Περαιτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, οι οποίες ισχύουν για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις και φορολογικές υποχρεώσεις από την, κατά περίπτωση, έναρξη ισχύος του Κώδικα, αναφέρονται σε προθεσμίες παραγραφής εντός των οποίων πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου. Δηλαδή η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και περαιτέρω η κοινοποίηση δεν αποτελεί προϋπόθεση για την τελείωση της έκδοσης αυτών.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και μέχρι να επιλυθεί το εν λόγω ζήτημα από το Συμβούλιο της Επικρατείας, καλούνται οι Προϊστάμενοι των Υπηρεσιών, στους οποίους απευθύνεται το παρόν, όπως παρακολουθούν τον χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων διασφαλίζοντας, ανεξαρτήτως της χρήσης που αυτές αφορούν, την αμελλητί κοινοποίησή τους εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση, μέχρι 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 «Παραγραφή» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 36 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό

σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

3. [...].

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

[...]

7. Αν ορισθεί ως τρόπος κοινοποίησης η συστημένη επιστολή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83, η πράξη ή το έγγραφο που αποστέλλεται με αυτή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Αν η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Αν η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση, και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης ώστε να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή τον εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 83 «Εξουσιοδοτικές διατάξεις» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,

β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1076/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α.1068/2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης. [...]

Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και [...]

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1068/29-04-2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Καθορισμός των τρόπων κοινοποίησης των πράξεων και εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση αυτών με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58), της έκτασης εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλου αναγκαίου θέματος», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Κοινοποίηση με συστημένη επιστολή ή επίδοση κατά ΚΔΔ

1. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και οι λοιπές πράξεις, αποφάσεις ή έγγραφα που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως με συστημένη επιστολή ή με επίδοση σύμφωνα με τον ΚΔΔ.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται:

α) εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή του τελευταίου δηλωθέντος στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου αντιπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ή

β) εφόσον επιδοθεί κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ.

3. [...]

Άρθρο 2 - Κοινοποίηση με απλή επιστολή

Έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, δύνανται να κοινοποιούνται, εκτός των τρόπων κοινοποίησης του άρθρου 1, και με απλή επιστολή.

Άρθρο 3 - Έναρξη Ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 37 του ν.5104/2024, ο οποίος είναι σε ισχύ από τις 19/04/2024, περί παραγραφής: «Προβλέπεται το χρονικό διάστημα των πέντε (5) ετών εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να κοινοποιήσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Προβλέπονται επίσης και οι ειδικότερες περιπτώσεις παράτασης αυτού του χρονικού διαστήματος, όπως ειδικότερα ορίζονται στις παρ. 2 και 3. Συγκεκριμένα, αναφέρεται η περίπτωση παράτασης της προθεσμίας έως ένα (1) έτος σε περιπτώσεις που αποκτώνται πληροφορίες από τη Φορολογική Διοίκηση από εξωτερική πηγή εκτός αυτής, καθώς και από χώρα της αλλοδαπής. Οι περιπτώσεις στοχεύουν στη ρύθμιση οριακών περιπτώσεων που λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα τους, δηλαδή της λήψης πληροφοριών από εξωγενείς πηγές, καθίσταται αναγκαία η επέκταση του χρόνου εξάντλησης της χρονικής αρμοδιότητας κοινοποίησης πράξης προσδιορισμού φόρου. Ρύθμιση επίσης της παραγραφής υπάρχει και για τις περιπτώσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, ύπαρξης προθεσμίας για υποβολή αιτήματος αμοιβαίου διακανονισμού, καθώς και αίτησης για ακύρωση ή τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, όπως ειδικότερα αναφέρονται στην αξιολογούμενη ρύθμιση. Στην παρ. 3 αναφέρονται ειδικότερα οι εξαιρετικές περιπτώσεις παράτασης της προθεσμίας στη δεκαετία. Αυτή η ρύθμιση ανάγεται στην ανάγκη να εκκαθαρίζονται εγκαίρως οι φορολογικές εκκρεμότητες και να είναι σε θέση η Φορολογική Διοίκηση στο να προβεί σε ελέγχους κατά

τρόπο έγκυρο και άρτιο, αλλά και στο να απολαμβάνουν οι φορολογούμενοι την ασφάλεια δικαίου, με τη ρητή πρόβλεψη των προθεσμιών που ισχύουν, η οποία δεν υφίστατο πριν από τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 83 του ν.5104/2024, ορίζεται ρητά η χρήση ψηφιακών μέσων για την κοινοποίηση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης ενώ η εφαρμογή άλλων τρόπων κοινοποίησης προβλέπεται μόνο για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα. Ειδικότερα, με την Α.1068/29-04-2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται η αποστολή των πράξεων και εγγράφων της φορολογικής διοίκησης με συστημένη επιστολή και η επίδοσή τους κατά τον ΚΔΔ ως τρόποι κοινοποίησης για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα.

Επειδή εξάλλου, και με τις διατάξεις του άρθρου 5 του προηγούμενου ΚΦΔ (ν.4987/2022), η επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΣτΕ 615/2024:

«11. Επειδή, όπως έχει κριθεί, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, ΣτΕ 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, ΣτΕ 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ 616-618/2021, 602/2003 Ολ., ΣτΕ 157/2023 επταμ.). Η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης διέπεται ήδη από σειρά ρυθμίσεων που αποσκοπούν στην αποφυγή πλημμελών κοινοποιήσεων και στην εξασφάλιση της εγκυρότητάς τους, στο μέτρο που η (νόμιμη) κοινοποίηση συνεπάγεται την έναρξη προθεσμιών για την άσκηση διοικητικών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων, τη διακοπή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, αλλά και τη διαδικασία της διοικητικής εκτέλεσης.

Ειδικότερα, κατά τα προεκτεθέντα, ο Κ.Φ.Δ. ορίζει στο άρθρο 5 τον τρόπο διενέργειας των κοινοποιήσεων, οι διατάξεις του δε εφαρμόζονται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού (άρθρο 72 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα). Στο αυτό άρθρο προβλέπεται ότι η κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς (παρ. 1) σύμφωνα με λεπτομερείς ρυθμίσεις, οι οποίες εξειδικεύονται στις επόμενες παραγράφους. Συγκεκριμένα, η επίδοση σε νομικό πρόσωπο (παρ. 3) διενεργείται και κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), εφόσον δεν

είναι δυνατή με άλλον τρόπο [ηλεκτρονικώς (περ. α'), με απόδειξη παραλαβής στην έδρα/ εγκατάσταση (περ. β), με συστημένη επιστολή (περ. γ)]. Από τη συστηματική ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ενόψει και των διαληφθέντων στην οικεία αιτιολογική έκθεση, συνάγεται ότι εντός ενός πλαισίου ψηφιακού μετασχηματισμού των σχέσεων κράτους πολιτών, εκσυγχρονισμού της λειτουργίας των υπηρεσιών του και προσαρμογής τους στη ραγδαία ταχύτητα των τεχνολογικών εξελίξεων, σκοπός του νομοθέτη είναι οι κοινοποιήσεις των καταλογιστικών πράξεων να γίνονται πρωτίστως ηλεκτρονικώς (με την τήρηση των διαδικαστικών προϋποθέσεων, όπως αυτές αποσαφηνίστηκαν στην απόφαση ΣτΕ 157/2023 επταμ., ήτοι με ανάρτηση της καταλογιστικής πράξεως -και των συγκοινοποιούμενων με αυτήν εγγράφων- στον λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet και την εν συνεχεία αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου). Ανώτερος στόχος του ψηφιακού μετασχηματισμού και στον τομέα αυτό είναι η εξοικονόμηση ανθρωπίνων και δημοσιονομικών πόρων, καθώς και η επιτάχυνση της διαδικασίας βεβαίωσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Της ηλεκτρονικής κοινοποίησης έπεται η παράδοση στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας της καταλογιστικής πράξης με απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο -περίπτωση κοινοποίησης, η οποία αποδίδει εν πολλοίς το περιεχόμενο των άρθρων 50 έως και 52 του Κ.Δ.Δ.- (περ. β'), καθώς και η αποστολή με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή εγκατάστασης νομικού προσώπου ή οντότητας (περ. γ'). Ενόψει αυτών, η κατάταξη των τρόπων κοινοποίησης στον νόμο σε συνδυασμό με τη γραμματική διατύπωση της, κατά την περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., «μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλο τρόπο», έχει προδήλως την έννοια ότι πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να προηγείται εκ του νόμου η ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και να έπονται οι λοιποί τρόποι (κοινοποίησης). Περαιτέρω, η κατά τον Κ.Δ.Δ. κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων, εκτός του ότι συστηματικά κατατάσσεται ως ύστατη επιλογή της φορολογικής διοίκησης, αφορά τελικώς τις περιπτώσεις των επιδόσεων των άρθρων 53 και 54 Κ.Δ.Δ., καθώς και την επίδοση δια θυροκολλησεως (άρθρο 55 ΚΔΔ), η οποία (θυροκόλληση) νομίμως λαμβάνει χώρα, μόνο εφόσον προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της φορολογικής διοίκησης ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-γ της παρ. 3 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο. Είναι αυτονόητο ότι η επίδοση κατά Κ.Δ.Δ. εξακολουθεί να συνιστά αποκλειστικό τρόπο κοινοποίησης στις ειδικές περιπτώσεις κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων άνω του προβλεπόμενου στην ανωτέρω ΠΟΛ 1043/2018 ποσού. 12. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, το Δικαστήριο, απαντώντας στο υποβληθέν ερώτημα, κρίνει ότι, κατά την έννοια του άρθρου 5 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. αφορά καταρχήν τις επιδόσεις των άρθρων 53 και 54 του αυτού Κώδικα, η δε προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής πράξης δια θυροκολλησεως είναι νόμιμη, μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-γ της παρ. 3 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο.».

Επειδή, εν προκειμένω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε σε αυτόν τις προσβαλλόμενες πράξεις α) με

ηλεκτρονικά μέσα, δηλαδή με ανάρτηση στο λογαριασμό του στην ψηφιακή πύλη myAADE και με αποστολή email την 22.12.2025, ενώ ο ίδιος το ανέγνωσε στις 05.01.2026 β) μέσω δικαστικού επιμελητή την 29.12.2025 στην κατοικία του, η οποία δεν είναι νόμιμη και πρέπει να εκληφθεί ως μη γενόμενη. Ως εκ τούτου, η νόμιμη κοινοποίηση συντελέστηκε μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στην ψηφιακή πύλη myAADE, ήτοι στις 02.01.2026 και το δικαίωμα της φορολογικής αρχής προς έκδοση και κοινοποίηση πράξεων υπέπεσε σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024, η φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Εν προκειμένω, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και των πράξεων επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, από την φορολογική διοίκηση ήταν η 31η/12/2025.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet στις 22/12/2025, με αριθμό καταχώρισης και αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα, από τον προσφεύγοντα, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του την ίδια μέρα. Ο προσφεύγων ανέγνωσε το ως άνω μήνυμα την 05/01/2026. Οι εν λόγω πράξεις βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.5104/2024 θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ήτοι στις 02/01/2026.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εισοδήματος ή Φ.Π.Α. εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης καθώς και τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, δεν προκύπτει να συντρέχουν λόγοι παράτασης της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης έτους 2019, ως εκ τούτου το δικαίωμα της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής για την έκδοση και κοινοποίηση στον προσφεύγοντα, των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και πράξεων επιβολής προστίμων, έληγε την 31η/12/2025.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν προκύπτει αδυναμία κοινοποίησης με ψηφιακά μέσα, οι προσβαλλόμενες πράξεις θεωρούνται βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.5104/2024 ότι κοινοποιήθηκαν νόμιμα στις 02/01/2026, μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ήτοι μεταγενέστερα της προθεσμίας παραγραφής των πέντε (5) ετών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (πρώην άρ.36 του ν.4987/2022).

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΣτΕ η επίδοση καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. είναι νόμιμη, μόνο εφόσον από τα

στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προηγουμένως αναφέρθηκε οι προσβαλλόμενες πράξεις είχαν ήδη αναρτηθεί στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet και είχε αποσταλεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η από 29/12/2025 κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή δεν είναι νόμιμη βασίμως προβάλλεται.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής πρέπει να γίνει δεκτός και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του και την ακύρωση:

Α. Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου

Β. Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.049,23	618.282,32	9.049,23	0,00
	της συζύγου	8.346,99	8.346,99	8.346,99	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	887,74	269.659,40	887,74	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			134.385,83	0,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		0,00	56.979,23	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					

.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.537,74	461.674,46	1.537,74	0,00
τελών & εισφορών για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

ΦΠΑ

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.747.547,29	3.356.780,38	2.747.547,29	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	4.038.182,09	4.038.182,09	4.038.182,09	
Φόρος εκροών	357.485,93	436.686,23	357.485,93	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	574.817,03	574.817,03	574.817,03	
Πιστωτικό υπόλοιπο	217.331,10	138.130,80	217.331,10	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	217.331,10	138.130,80	217.331,10	0,00
για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της