



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 01/07/2026

Αριθμός απόφασης: 2830

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του και της, κατοίκου, οδός, με **Α.Φ.Μ.**, κρατούμενου στις Δικαστικές Φυλακές, κατά της υπ' αρ. /01-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Τα με id number /19-06-2026 συμπληρωματικά έγγραφα,

8. Τα με id number /29-06-2026 συμπληρωματικά έγγραφα.

9. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και της, κατοίκου Αθηνών, οδός, με Α.Φ.Μ. και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./01-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού ύψους 150.545,00€, πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου ανακρίβειας/μη υποβολής, ποσού 179.675,46€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 14.500,00€, ήτοι συνολικό ποσό 344.720,46€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 01/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Στον προσφεύγοντα, φυσικό πρόσωπο, μη επιτηδευματία, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 01/01/2012-31/12/2012 (οικονομικό έτος 2013), δυνάμει της με αριθμό/18-03-2021 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αρ./08-03-2021 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμ. εντολής/..... Πληροφοριακό Δελτίο, κατά το οποίο, στο εν λόγω οικονομικό έτος, ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό μέσω του ιδρύματος πληρωμών με επωνυμία «.....», ποσού ύψους 362.500,00€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αρ. εντολής Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής, η ως άνω υπηρεσία, κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας, διενήργησε έρευνα στις εταιρείες μεταφοράς χρημάτων (όχι τραπεζικά ιδρύματα) το χρονικό διάστημα 2012-2017, από την οποία προέκυψε ότι διαμέσου του ιδρύματος πληρωμών με επωνυμία «.....» , εστάλη μεγάλο πλήθος εμβασμάτων σε τρίτες χώρες.

Ειδικότερα, ερευνήθηκαν εμβάσματα άνω των 200.000,00€ ανά αποστολέα και από την συγκεκριμένη παραμετροποίηση, ο έλεγχος κατέληξε σε τριακόσιους εξήντα ένα (361) κωδικούς πελατών. Με τη συνδρομή της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων - Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ)-Τμήμα Δ', καθώς στα στοιχεία που απέστειλε το εν λόγω ίδρυμα πληρωμών, δεν υπήρχε, ή ήταν λανθασμένη η αναγραφή του Α.Φ.Μ των αποστολέων, κατέστη εφικτό να ταυτοποιηθούν τα απεσταλμένα στοιχεία με τον Α.Φ.Μ, σε τριάντα τέσσερις (34) περιπτώσεις φυσικών προσώπων (αλλοδαπής προέλευσης), μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνετο ο προσφεύγων.

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στο ένδικο οικονομικό έτος, απεστάλη η υπ' αριθμ. πρωτ./18-03-2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 18, 19 και 72

παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α' 1700 ως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5), με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση κατοικίας του, ως αυτή προέκυπτε από το πληροφοριακό σύστημα taxis –Μητρώο, ήτοι στην οδό, ΤΚ ΑΘΗΝΑ.

Επιπλέον, ο διενεργηθείς έλεγχος απέστειλε αιτήματα στα Πιστωτικά Ιδρύματα, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών για την ύπαρξη τυχόν τραπεζικών λογαριασμών στο όνομα του προσφεύγοντος, χωρίς να προκύψει τήρηση τραπεζικών λογαριασμών.

Ακολούθως και λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010 & της ΠΟΛ.1095/29-01-2011, καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τόσο για το ελεγχόμενο έτος, όσο και για προηγούμενα, ο έλεγχος προέβη σε διαπιστώσεις, ήτοι ότι τα ποσά που απεστάλησαν στο εξωτερικό, καθόσον από κανένα στοιχείο δεν προέκυπτε ότι αυτά είχαν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ακολούθως δε συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή (με αρ. πρωτ. /13.07.2021) στην διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού ΤΚ, το με αρ. /13-07-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση (ορθή επανάληψη του αρχικού με αρ. /10-06-2021_με αρ. πρωτ. /15.06.2021, με συνημμένη τη με αρ. /13-07-2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου.

Ακολούθως και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και δεν υπέβαλε απόψεις του επί του ΣΔΕ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την οποία, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με τη με αρ. πρωτ. /03.12.2021 συστημένη επιστολή στην ίδια, ως άνω, διεύθυνση κατοικίας του, ήτοι ΤΚ,

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας, καταρχάς, ότι η άσκησή της τυγχάνει εμπρόθεσμη και, άρα παραδεκτή, διότι δεν εχώρησε νόμιμη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον ο ίδιος ουδέποτε παρέλαβε, ούτε θα μπορούσε να είχε παραλάβει, λόγω απουσίας του επί σειράς ετών στο εξωτερικό, τη συστημένη επιστολή διά της οποίας η αρμόδια φορολογική αρχή, ήτοι η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προέβη στην κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου και, στη συνέχεια παραθέτοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Η οικεία έκθεση ελέγχου διαλαμβάνει εντελώς αόριστα συμπεράσματα, δεν μνημονεύει με ακρίβεια, αλλά ούτε καν επιγραμματικά τα επίμαχα εμβάσματα συνολικού ύψους 362.500,00, με αποτέλεσμα το ανέφικτο της επαλήθευσης ενώ δεν εξειδικεύονται ούτε οι τρίτες χώρες, προς τις οποίες αυτές απεστάλησαν.

2) Η Διοίκηση φέρει το βάρος απόδειξης τέλεσης της παράβασης και εκ της φορολογικής αρχής δεν απεδείχθη η αποστολή από τον ίδιο εμβασμάτων στο εξωτερικό.

3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω στέρησης άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Το σύνολο των επιδόσεων εκ μέρους του ελέγχου, ήτοι εντολή,

γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά προσωρινού προσδιορισμού φόρου, έκθεση ελέγχου και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, είναι άκυρες, καθόσον ουδέποτε έλαβε γνώση αυτών, ενώ περαιτέρω η έξοδος του από τη χώρα ήτο γνωστή στις αρχές.

4) Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας

5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1^η έως 31^η Αυγούστου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α) και Ν.4987/2022 (ΦΕΚ206Α) εξακολουθούν να ισχύουν.» .

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την παρ. 8 του άρθρου 39 του ν. 4223/2013, Α' 287), υπό τον τίτλο «Κοινοποίηση πράξεων», ορίζετο ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά [...] , β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. [...] 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που 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 οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε 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 και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως. [...]».

Κατά τα διαλαμβανόμενα δε στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, «με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 4024/2011 “ Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο - βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015 ” . Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1188/2011 με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2756/11.10.2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (άρθ. 49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του άρθ. 22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1180/27.09.2018 εκδοθείσα με αφορμή ερωτήματα «προκειμένου να κριθεί το κρίσιμο ζήτημα της εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής (ενδικοφανούς ή δικαστικής, κατά περίπτωση), σε υποθέσεις, για τον χειρισμό των οποίων είχαν δοθεί οδηγίες με την προγενέστερη ΠΟΛ 1207/2017 εγκύκλιο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν. 4174/2013» και αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ: « ... 5. με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. , εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με τις πρόσφατες 922-924/2024 και 1545/2024 αποφάσεις της επταμελούς σύνθεσης του Στ' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες εκδόθηκαν, αντιστοίχως, επί αιτήσεων αναιρέσεως σε υποθέσεις ανακοπών φυσικών προσώπων κατά ταμειακής βεβαίωσης και εκθέσεων αναγκαστικής κατάσχεσης ακίνητης περιουσίας καθώς και επί προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

«Από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, την ειδικότερη αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66

παρ. 1 και 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, 1732/2017 κ.ά.), καθώς και το δικαίωμα για παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), απορρέει ο κανόνας ότι **δυσμενής ατομική διοικητική πράξη μη δημοσιευτέα κατά νόμο, επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου στον οποίο αφορά, μόνον από την κοινοποίησή της σε αυτόν ή τουλάχιστον από το χρονικό σημείο κατά το οποίο αυτός έλαβε γνώση, δίχως, πάντως, η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης** (ΣτΕ 616-618/2021, 602/2003 Ολομ. , 157/2023 7μ.) . Περαιτέρω, διατάξεις από την εφαρμογή των οποίων (δια της έκδοσης των σχετικών διοικητικών πράξεων), δύνανται να επέλθουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στα πρόσωπα στα οποία αυτές αφορούν, όπως είναι οι προβλέπουσες την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεις καθώς και διατάξεις από την εφαρμογή και τήρηση των οποίων εξαρτάται η έναρξη των διαδικασιών της αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη των ως άνω φόρων, τελών κλπ. , πρέπει να τελούν σε συμφωνία με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (πρβλ. ΣτΕ 157/2023) και να ερμηνεύονται υπό το φως των συνταγματικών αυτών αρχών. Περαιτέρω, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης ρυθμίζεται, ήδη, από πλέγμα διατάξεων του ΚΦΔ, και, εφόσον γίνει νόμιμα, συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την έναρξη προθεσμιών για την άσκηση διοικητικών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων καθώς και την έναρξη της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος των οφειλετών του Δημοσίου. Ειδικότερα, από τη συστηματική ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ενόψει και των διαληφθέντων στην οικεία αιτιολογική έκθεση, συνάγεται ότι στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού των σχέσεων κράτους πολιτών, εκσυγχρονισμού της λειτουργίας των υπηρεσιών του και προσαρμογής τους στη ραγδαία ταχύτητα των τεχνολογικών εξελίξεων, αλλά και ενόψει, μεταξύ άλλων, της δυσανάλογης αύξησης του αριθμού πράξεων της φορολογικής αρχής, οι οποίες χρήζουν κοινοποίησης, καθώς και στο πλαίσιο εξοικονόμησης ανθρωπίνων και οικονομικών πόρων, **ο νομοθέτης θέλησε, από τούδε και στο εξής οι κοινοποιήσεις των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης να γίνονται πρωτίστως ηλεκτρονικά** [την κατά κανόνα ψηφιακή κοινοποίηση υιοθετεί, πλέον, άλλωστε και ο -μη ισχύων εν προκειμένω - νέος ΚΦΔ (άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 5104/2024, Α' 58)] (πρβλ. ΣτΕ 615/2024 7μ.), ούτως ώστε η Φορολογική Διοίκηση να διευκολυνθεί και να εξυπηρετηθεί ο δημοσίου συμφέροντος σκοπός της επίσπευσης των διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών και λοιπών εσόδων (πρβλ. ΣτΕ 157/2023 7μ.) . Η ως άνω δε προβλεφθείσα διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησης, όπως αυτή έχει εξειδικευτεί με σειρά άλλων συναφών διατάξεων, κρίθηκε, ήδη, ως διασφαλίζουσα, καταρχήν, την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητας του φορολογουμένου, τελούσα, ως εκ τούτου, σε συμφωνία με τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη αναφορικά με υπάρχουσες υποχρεώσεις του, δυνάμενες να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στην περιουσία του (βλ. ΣτΕ 157/2023 7μ.) . Εξάλλου, και η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις δυνατότητα κοινοποίησης των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης στους φορολογούμενους με συστημένη επιστολή, εντασσόμενη στο ως άνω σύστημα διατάξεων (προβλεπόμενη, άλλωστε, και στο -ταυτόσημης διατύπωσης - άρθρο 5 του νέου ΚΦΔ και επιτρεπόμενη, κατ' εξαίρεση, στις, κατά το άρθρο 83 αυτού, ορισθησόμενες περιπτώσεις), εξυπηρετεί τον ίδιο σκοπό, ήτοι τον σκοπό της επίσπευσης των διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών και λοιπών εσόδων. Κατά τα ήδη δε κριθέντα, αλλά και γενόμενα

δεκτά από την ίδια τη Φορολογική Αρχή, με την ΠΟΛ 1180/27.9.2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία, κατά τούτο, αποδίδεται ορθώς το νόημα του νόμου, το τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης, το οποίο θεσπίζεται από τις διατάξεις αυτές και το οποίο έχει μαχητό χαρακτήρα δεν έχει, πάντως, έδαφος εφαρμογής στην περίπτωση κατά την οποία, από το συνταχθέν αποδεικτικό επίδοσης της ταχυδρομικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης επιδόθηκε στον προς ον η επίδοση σε συγκεκριμένη ημερομηνία (βλ. ΣΤΕ 1115/2021) και δη μεταγενέστερη του δεκαπενθημέρου, το οποίο θεσπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 ως χρονικό σημείο συναγωγής του τεκμηρίου. Ομοίως, εφόσον η επίδοση αμφισβητείται από τον προς ον, εφόσον δηλαδή αυτός αμφισβητεί ότι πράγματι παρέλαβε τη συστημένη επιστολή, τότε κατά την αληθή έννοια της ως άνω διάταξης, ερμηνευόμενης υπό το φως των προαναφερθεισών συνταγματικών αρχών του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου και της παροχής αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, δεν εφαρμόζεται το προαναφερθέν τεκμήριο, αλλά η Φορολογική Διοίκηση οφείλει, πλέον, να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο τρόπο, την πραγματική παραλαβή της πράξης από τον προς ον αυτή αφορά ή την πλήρη γνώση του περιεχομένου της από αυτόν (πρβλ. ΣΤΕ 2592/2021)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) επί των ομοίου περιεχομένου διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, υπό την ιδιότητά του, ως, ο προς ον η επίδοση, αμφισβητεί ότι πράγματι παρέλαβε τη συστημένη επιστολή, με την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κοινοποίησε την προσβαλλόμενη υπ' αρ./01-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013, μετά της από 01/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ήδη από το έτος 2018 εξήλθε της χώρας και διαβιούσε εφεξής, μετά της συζύγου του, στην Κίνα, όπου γεννήθηκαν και τα δύο του τέκνα, το 2019 και το 2023, αντιστοίχως, κατά δε την έξοδό του από την Ελλάδα, του επιβλήθηκε διοικητικό πρόστιμο ύψους 1.200,00€. Κατά πρώτον πληροφορήθηκε για τη διενέργεια σε βάρος του φορολογικού ελέγχου και την ύπαρξη φορολογικών οφειλών, όταν, κατόπιν επιστροφής του στη χώρα προκειμένου να εργαστεί, ύστερα από την από 25/06/2025 έγκριση της αίτησης μετάκλησης για εξαρτημένη εργασία του εργοδότη, εισήλθε νομίμως στη χώρα, λαμβάνοντας τη σχετική visa και παρουσιάστηκε αυτοβούλως με τον εργοδότη του στο ΑΤ, όπου και συνελήφθη, αιτία ύπαρξης σε βάρος του εντάλματος σύλληψης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, τυγχάνει δε

ήδη τρώφιμος στις φυλακές, ως εκ τούτου προβάλλει ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπροθέσμως και παραδεκτως.

Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού του προσκομίζει:

- Ανανέωση άδειας διαμονής για μισθωτή εργασία με ημερομηνία κατάθεσης 29/06/2016 και ημερομηνία λήξης 28/06/2017,
- Αρχείο pdf περιλαμβάνον φωτογραφίες εκ του διαβατηρίου του με αρ., επί των οποίων εμφανίζεται επιβολή προστίμου 1.200,00€, με Α/Α μη καταβολής:,
- Ξενόγλωσσα έγγραφα, μη συνοδευόμενα από μετάφρασή τους στην ελληνική γλώσσα,
- Έντυπα αποστολής χρημάτων 10/03/16, ... ποσού 500,00€, 01/05/2016, ..., ποσού 500,00€, 02/12/2015, ..., ποσού 500,00€,
- Υπ' αρ. .../13-02-2023 Ένταλμα Σύλληψης 34^ο Ανακριτικό Τμήμα Πρωτοδικείου Αθηνών,
- Υπ' αρ. .../2024 Πράξη διάταξη του Προέδρου Εφετών περί διατήρησης ισχύος σε ισχύ του υπ' αρ. .../13-02-2023 εντάλματος σύλληψης,
- Βεβαίωση υποβολής ηλεκτρονικής αίτησης για χορήγηση άδειας διαμονής με ημερομηνία 25/11/2025,
- Αίτηση 25/11/2025 «Εξαρτημένη Εργασία-Χορήγηση-Εξαρτημένη εργασία κατόπιν μετάκλησης Ν 5038/23»,
- Με αρ. πρωτ./25-06-2025 έγκριση της αίτησης μετάκλησης για εξαρτημένη εργασία του εργοδότη/Τμήμα Ελέγχου-Δ/νση Αλλοδαπών & Μετανάστευσης-Γενική Δ.νση Εσωτερικής Λειτουργίας-Αποκεντρωμένη Διοίκηση Κρήτης,
- Βεβαίωση απογραφής e ΕΦΚΑ,
- Τραπεζικά έγγραφα,
- Από 03/12/2025 Υπεύθυνη Δήλωση μέσω gov.gr του, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός, «Φιλοξενώ τον με ΑΦΜ αριθμό διαβατηρίου στο ιδιόκτητο σπίτι μου στο Ηράκλειο Κρήτης στην οδό,»,
- Από 26/01/2026 Υπεύθυνη Δήλωση μέσω gov.gr του, κατοίκου, οδός«..... με αριθμό διαβατηρίου μένει στο σπίτι μου στην παραπάνω διεύθυνση»,
- Με αρ. πρωτ. Πιστοποιητικό Κράτησης στις φυλακές με ημερομηνία εισαγωγής 02/02/2026 και λοιπά έγγραφα,
- Ακριβές απόσπασμα της από 23/06/2026 καθαρογραφείσας και καταχωρισθείσας με αριθμό στο Ειδικό Βιβλίο του Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών, υπ' αρ. 2791/2026 απόφασης διά της οποίας ο προσφεύγων κηρύσσεται αθώος για την πράξη της φοροδιαφυγής «... υπό τη μορφή της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ... κατά το φορολογικό έτος 2012 ...»,
- Το από 25/07/2023 μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας του 34^{ου} Ανακριτικού Τμήματος του Πρωτοδικείου μετά σχετικής με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ 2023/06-09-2023 απαντητικού εγγράφου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Την από 11/02/2026 αίτηση του δικηγόρου προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών περί χορήγησης αντιγράφων της υπ' αρ. δικογραφίας Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων, μετά σχετικών εγγράφων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει αφενός ότι ο προσφεύγων, στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS/Υποσύστημα Μητρώο, της φορολογικής

Διοίκησης, από την περίοδο διενέργειας του ελέγχου της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ μέχρι και την 13/03/2026, οπότε και μετέβαλε με τη με αρ. δήλωση τη διεύθυνση κατοικίας του, δήλωνε ως διεύθυνση κατοικίας, την οδό αρ. ΤΚ στην και αφετέρου ότι από την αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η υπό προσβολή πράξη, μετά της οικείας από 01/12/2021 έκθεσης ελέγχου, με το με αρ. πρωτ...../03-12-2021 διαβιβαστικό, κοινοποιήθηκε διά συστημένης επιστολής, φέρουσα RE: κατάσταση ταχυδρομείου υπ' αρ. με ημερομηνία 06/12/2021, στην ως άνω δηλωθείσα διεύθυνση, ενώ επιπροσθέτως, ως προκύπτει από τα ευρισκόμενα εντός του φακέλου δημόσια έγγραφα, ο προσφεύγων ήτο αγνώστου διαμονής τουλάχιστον από 19/08/2022.

Επειδή, ωστόσο, πέραν των αναγραφόμενων επί της πράξης, προσδιοριστικών στοιχείων της συστημένης επιστολής, δεν συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία του φακέλου το αποδεικτικό επίδοσης της ταχυδρομικής υπηρεσίας, από το οποίο να προκύπτει ότι η πράξη της φορολογικής διοίκησης επιδόθηκε στον προσφεύγοντα σε συγκεκριμένη ημερομηνία, ενώ δεδομένου ότι τα δεδομένα ιχνηλάτησης των ταχυδρομικών αντικειμένων διαφυλάσσονται για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών από την «κατάρτιση της σύμβασης» και καταστρέφονται μετά την πάροδο του εν λόγω χρονικού διαστήματος, παρέλκει η αναζήτηση κατά το παρόντα χρόνο, του «Ιστορικού» της συστημένης επιστολής.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατόπιν σύλληψης του, θέσης του σε καθεστώς προσωρινής κράτησης και μεταγωγής και εισόδου του την 02/02/2026 στις φυλακές Κορυδαλλού, αιτήθηκε μέσω του δικηγόρου του, την 11/02/2026, ως προκύπτει από την από 11/02/2026 αίτησή του προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών, να του χορηγηθούν αντίγραφα της υπ' αρ. δικογραφίας Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων, εντός της οποίας ευρίσκετο πλήρης φάκελος της φορολογικής αρχής και των εκδοθέντων εξ αυτής εγγράφων, μεταξύ των οποίων η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως εκ τούτου κρίνεται με την παρούσα απόφαση, ότι η ενδικοφανής προσφυγή, **τυγχάνει παραδεκτή ως εμπροθέσμως ασκηθείσα** και περαιτέρω εξεταστέα κατά την ουσία των προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Ως προς τον 3 ισχυρισμό (Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω στέρησης άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης)

Επειδή ο φορολογούμενος ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω έκδοσής της κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς αποστερήθηκε του δικαιώματός του σε ακρόαση, καθόσον ουδέποτε έλαβε γνώση για το διενεργηθέντα έλεγχο, το σύνολο δε των επιδόσεων εκ μέρους του ελέγχου, ήτοι εντολή, γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά προσωρινού προσδιορισμού φόρου, έκθεση ελέγχου και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, έλαβαν χώρα διά συστημένης επιστολής σε διεύθυνση που ο ίδιος δεν ευρίσκετο, καθώς δεν βρισκόταν στην Ελλάδα.

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013, (νυν 14 Ν. 5104/2024), οριζόταν ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές

δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.» .

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (νυν 33 Ν. 5104/2024) οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για 4 τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο». ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο». Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, με την έννοια που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και ρυθμίζεται ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και τον Κ.Φ.Δ., συνίσταται στη δυνατότητα εκείνου για τον οποίον η διοίκηση άγεται στην έκδοση πράξης βλαπτικής για τα συμφέροντά του, να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή, έτσι ώστε να επηρεάσει τη διαμόρφωση της κρίσης της ήδη στο στάδιο πριν από το σχηματισμό της και την έκδοση της πράξης. Συνέπεια της φύσης αυτής και του σκοπού του δικαιώματος είναι, αφενός μεν ότι η παραβίασή του δεν θεραπεύεται με την εκ των υστέρων παροχή στον ενδιαφερόμενο της δυνατότητας να ζητήσει την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης, αφετέρου δε ότι για να υπάρχει έδαφος άσκησής του πρέπει, πάντως, να πρόκειται για πράξη για την οποία το ζήτημα αν θα εκδοθεί ή πώς θα διαμορφωθεί το περιεχόμενό της να μην εξαντλείται κατά νόμο στη διάγνωση περί της συνδρομής αμιγώς αντικειμενικών προϋποθέσεων, αλλά να καταλείπεται κατ' αρχήν στο διοικούμενο πεδίο προβολής κρίσιμων πραγματικών ισχυρισμών από τη σφαίρα της υποκειμενικής του κατάστασης και συμπεριφοράς (ΣτΕ 1821/2021, 1184/2017 κ.ά.). Συναφώς δε, όταν σε ένδικη αμφισβήτηση της πράξης προβάλλεται λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, για το λυσιτελές της προβολής του λόγου απαιτείται η αναφορά από το διοικούμενο -χωρίς ωστόσο πανηγυρική διατύπωση (βλ. 2765/2019 7μ., 88/2018)- των ισχυρισμών που θα προέβαλε ενώπιον της Διοίκησης, αν είχε κληθεί σε ακρόαση και οι οποίοι είναι ουσιώδεις, υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από τη Διοίκηση, χωρίς

να απαιτείται οι κρίσιμοι αυτοί πραγματικοί ισχυρισμοί να οδηγούν οπωσδήποτε στην ακύρωση της διοικητικής πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, ως αναλυτικώς προεκτέθη, ο προσφεύγων αμφισβητεί ότι πράγματι παρέλαβε τη συστημένη επιστολή, με την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κοινοποίησε την προσβαλλόμενη υπ' αρ./01-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013, μετά της από 01/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά και το σύνολο των επιδόσεων του ελέγχου διά συστημένης επιστολής, καθώς ήδη από το έτος 2018 εξήλθε της χώρας και διαβιούσε εφεξής, μετά της συζύγου του, στην Κίνα, όπου γεννήθηκαν και τα δύο του τέκνα, το 2019 και το 2023. Κατά πρώτον πληροφορήθηκε για τη διενέργεια σε βάρος του φορολογικού ελέγχου και την ύπαρξη φορολογικών οφειλών, όταν, κατόπιν επιστροφής του στη χώρα προκειμένου να εργαστεί, παρουσιάστηκε αυτοβούλως με τον εργοδότη του στο ΑΤ Ηρακλείου Κρήτης, όπου και συνελήφθη.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από την αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποιήθηκε το υπ' αρ./10-06-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μετά του/10-06-2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου, προκειμένου ο προσφεύγων να εκθέσει τις απόψεις του, εντός προθεσμίας 20 ημερών, αρχικώς, διά της με αρ. πρωτ./15-06-2024 συστημένης επιστολής (RE GR) και, κατόπιν, το υπ' αρ./13-07-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ορθή επανάληψη του αρχικού/10-06-2021), μετά του/13-076-2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου, διά της με αρ. πρωτ./13-07-2021 επιστολής, χωρίς περαιτέρω προσδιοριστικά στοιχεία (απλή/συστημένη).

Επειδή, ωστόσο, πέραν των αναγραφόμενων επί του ΣΔΕ και της πράξης προσωρινού προσδιορισμού φόρου, προσδιοριστικών στοιχείων της συστημένης επιστολής, δεν συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία του φακέλου το αποδεικτικό επίδοσης της ταχυδρομικής υπηρεσίας, ενώ δεδομένου ότι τα δεδομένα ιχνηλάτησης των ταχυδρομικών αντικειμένων διαφυλάσσονται για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών από την «κατάρτιση της σύμβασης» και καταστρέφονται μετά την πάροδο του εν λόγω χρονικού διαστήματος, παρέλκει η αναζήτηση κατά το παρόντα χρόνο, του «Ιστορικού» της συστημένης επιστολής.

Επειδή, ως προεκτέθη, ο προσφεύγων, κατόπιν σύλληψης του, θέσης του σε καθεστώς προσωρινής κράτησης και μεταγωγής και εισόδου του την 02/02/2026 στις φυλακές Κορυδαλλού, αιτήθηκε μέσω του δικηγόρου του, την 11/02/2026, ως προκύπτει από την από 11/02/2026 αίτησή του προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, να του χορηγηθούν αντίγραφα της υπ' αρ./10-06-2021 δικογραφίας Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων, εντός της οποίας ευρίσκετο πλήρης φάκελος της φορολογικής αρχής και των εκδοθέντων εξ αυτής εγγράφων, μεταξύ των οποίων, το υπ' αρ./10-06-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά του/10-06-2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου και το υπ' αρ./13-07-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ορθή επανάληψη του αρχικού/10-06-2021), μετά του/13-076-2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση

απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017, ορίζεται ότι: «3. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή η 20ήμερη προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 για να εκθέσει ο φορολογούμενος τις απόψεις του αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, ο οποίος δεν τηρήθηκε από τη φορολογική αρχή, με αποτέλεσμα την αποστέρηση του δικαιώματός του προσφεύγοντος να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή, έτσι ώστε να επηρεάσει τη διαμόρφωση της κρίσης της, ήδη στο στάδιο πριν από το σχηματισμό της και την έκδοση της πράξης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και η προσβαλλόμενη πράξης θα πρέπει να ακυρωθεί ως τυπικά πλημμελής.

Επειδή, κατόπιν τούτων, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και τυγχάνει ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 5, 14 και 28 του Ν. 4174/2013 και συνίσταται στην παραβίαση του δικαιώματος

προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος, κατ' αποδοχή του σχετικού προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των ετέρων λόγων που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **04/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, με **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση της υπ' αρ. /01-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.