



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 5/11/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2192

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

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

5. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής». Την από **10/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., **ΑΦΜ:...**, κατά α) της με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2017, β) του με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ της χρήσης 2007, γ) του με αριθ. ...**1/12/2017** σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων και δ) του με αριθ. .../**2017** προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ της χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 250,00€ λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφα αιτήματα της φορολογικής αρχής (με αριθ. πρωτ. ... **7/6/2017**, ...**7/6/2017** και ... **11/9/2017**) για προσκόμιση αντιγράφων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1δ΄ και παρ.2γ΄ του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.
- Με τον με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο **64.720,00€** λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε τουλάχιστον δύο περιπτώσεις, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 161.800,00€, ήτοι πρόστιμο $161.800,00\text{€} \times 40\% = 64.720,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β΄ Ν.4337/2015.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση του με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2007 είχε εκδοθεί και επιδοθεί στον προσφεύγοντα το με αριθ. ...**1/12/2017** σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με συνημμένο τον με αριθ. .../**2017** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ της οικείας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από **26/1/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92) - ΚΦΑΣ (Ν.4093/12) & ΚΦΔ (Ν.4174/13) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. ...**6/6/2016** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... **29/12/2015** πληροφοριακό δελτίο και το με αρ. πρωτ. ... **21/3/2016** έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων και του με αριθ. ...**1/12/2017** σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων με συνημμένο τον με αριθ. .../**2017** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ, προβάλλοντας άμεσα και έμμεσα τους εξής λόγους:

- Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και λοιπών εγγράφων της φορολογικής αρχής και παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ο προσφεύγων έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων και των λοιπών εγγράφων του φακέλου της προκείμενης υπόθεσης το πρώτον στις **9/5/2019** κατόπιν της με αρ. πρωτ. ... **9/5/2019** αίτησής του στη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καθώς μη νομίμως η φορολογική αρχή επέδωσε σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις επίδοσης όλα τα έγγραφα στον Δήμο Θεσσαλονίκης ως αγνώστου διαμονής. Η μόνιμη κατοικία του από **2/11/2016** μέχρι και σήμερα, επί της ...στη **Λάρισα**,..., είναι γνωστή στη φορολογική αρχή καθώς προκύπτει από τις υποβαλλόμενες ηλεκτρονικά φορολογικές δηλώσεις εισοδήματός του και τις δηλώσεις των πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεών του, οι οποίες βρίσκονται καταχωρημένες στο σύστημα TAXISnet της Φορολογικής αρχής (ΑΑΔΕ) από το 2016 έως και σήμερα.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων του Ν.4337/2015.
- Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης.
- Εσφαλμένη η εφαρμογή του φορολογικού νόμου. Υπαρκτές συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

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.

Επειδή, 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 προφορικώς, 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. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «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 εντός είκοσι (20) ημερών 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 παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1, 2 και 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Άρθρο 28 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 την έκδοση 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 Άρθρο 62 Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, στις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999), δεν προβλέπεται η διαδικασία κοινοποίησης σε πρόσωπα αγνώστου διαμονής. Σημειώνεται δε, ότι ο παραπάνω νόμος (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) αντικατέστησε τον Ν.4125/1960 (Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας). Εντούτοις, ορισμένες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας παραμένουν ισχυρές και εφαρμόζονται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίστανται αντίστοιχες διατάξεις στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 5 παρ. 19 του Ν.2753/1999 προβλέπεται ότι: «Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρονται διατάξεις του ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α) εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του ν. 2717/1999 και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοιες αντίστοιχες διατάξεις στο νόμο αυτόν, εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα κείμενα των διατάξεων του ν. 4125/1960» δηλαδή οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Επειδή, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. 307/2001 Γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών: «....ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν περιλαμβάνει διάταξη αντίστοιχη προς εκείνη του άρθρου 64§2 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, ήτοι δεν προνοεί για την τηρητέα διαδικασία κοινοποίησης των εγγράφων προς τα πρόσωπα άγνωστης διαμονής και συνεπώς, κατ' εφαρμογή της πιο πάνω διάταξης του άρθρου 5§19 του ν. 2753/99, οι εν λόγω κοινοποιήσεις εξακολουθούν

και μετά την ισχύ του Κ.Δ.Δ. να λαμβάνουν χώρα σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη του άρθρου 64 § 2 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή με επίδοση των σχετικών εγγράφων στο Δήμαρχο». (βλ. και σχετική ΠΟΛ 1244/17-10-2001).

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 64 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ Α' 116), συγκεκριμένα ορίζεται: «Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στο δήμαρχο ή στον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει καμιά γνωστή κατοικία ή διαμονή, στο δήμαρχο ή στον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1249/1-12-2014, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης και συγκεκριμένα ορίστηκε ότι από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26-7-2013), ήτοι από 1.1.2014, η κοινοποίηση των πράξεων γίνεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: «7. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Σημειώνεται ότι για να είναι νόμιμη η κοινοποίηση με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης θα πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση επίδοσης (ή σε ιδιαίτερη βεβαίωση) ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS, του φακέλου και την από **26/1/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92) - ΚΦΑΣ (Ν.4093/12) & ΚΦΔ (Ν.4174/13) (σελίδες 6 και 11) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης

- Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS από την **3/12/2001** (ημερομηνία μεταβολής προσωπικών στοιχείων) έως και τη σύνταξη της παρούσας, η δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος είναι η ... ενώ από την **26/5/2008** (ημερομηνία μεταβολής) έως και τη σύνταξη της παρούσας, η δηλωθείσα διεύθυνση έδρας του προσφεύγοντος είναι το ...
- Συντάχθηκε αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 με αριθ. πρωτ. ...**7/6/2017** το οποίο στάλθηκε συστημένο στην έδρα (...) και πρόσκληση με αριθ. πρωτ. ... **7/6/2017** στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος (...) χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί στην οριζόμενη προθεσμία.

- Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν 4446/2016 συντάχθηκε ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολ. ύλης παρελθόντων ετών με αριθ. πρωτ. ... **14/2/2017** η οποία στάλθηκε συστημένα (...) στην ανωτέρω διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος.
- Κατόπιν έρευνας στα αρχεία της αρμόδιας ΔΟΥ, στη διεύθυνση κατοικίας, στον τηλεφωνικό κατάλογο κλπ, χωρίς αποτέλεσμα, συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ ... **11/9/2017** αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 το οποίο επιδόθηκε στις **7/12/2017** στον Δήμο Θεσσαλονίκης ως αγνώστου διαμονής.
- Στις **7/12/2017** επιδόθηκε στον Δήμο Θεσσαλονίκης ως αγνώστου διαμονής, το σχετικό σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με αριθ. ...**1/12/2017** και ο με αριθ....**/2017** προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ.
- Στις **21/2/2018** επίσης επιδόθηκε στον Δήμο Θεσσαλονίκης ως αγνώστου διαμονής η με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2017, ο με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ της διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2007 καθώς και η σχετική από **26/1/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ.186/92) - ΚΦΑΣ (Ν.4093/12) & ΚΦΔ (Ν.4174/13) της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το πληροφοριακό σύστημα της ΓΓΠΣ, ο προσφεύγων:

- δήλωσε τη διεύθυνση ..., **Λάρισα** ... ως κύρια κατοικία στον Πίνακα 5.1 στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ηλεκτρονικά συγκεκριμένα στις **20/7/2017** τη με αριθ. ...δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1/2016 έως 31/12/2016), στις **16/7/2018** τη με αριθ. ...δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1/2017 έως 31/12/2017) και στις **12/7/2019** τη με αριθ. ...δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1/2018 έως 31/12/2018).
- στις **2/11/2016** υπέβαλε δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με αρ. κατ. ...όπου δηλώνει μίσθωση κατοικίας στη διεύθυνση ..., **Λάρισα** ..., ενώ στις **20/8/2019** (μετά την άσκηση της υπο κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) υπέβαλε δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με αρ. κατ. ...όπου δηλώνει μίσθωση κατοικίας στη διεύθυνση ...**Λάρισα**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μη νομίμως η φορολογική αρχή επέδωσε όλα τα έγγραφα στον Δήμο Θεσσαλονίκης ως αγνώστου διαμονής καθώς η κατοικία του από **2/11/2016** ήταν γνωστή στη φορολογική αρχή έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και **γίνεται αποδεκτός** και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και

πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. 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 ακύρωση 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, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 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: ... **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».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, δια της παρούσας απόφασης καλείται η αρμόδια ΔΟΥ να προβεί στα κάτωθι:

- στην επανακοινοποίηση του υφιστάμενου με αριθ. ...**1/12/2017** σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και του σχετικού με αριθ. ...**/2017** προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, στην πιο πρόσφατη δηλωθείσα διεύθυνση του προσφεύγοντος, όπως αυτή προκύπτει από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ.
- στην ακύρωση για τυπική πλημμέλεια της με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2017 και του με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 (**εκτελεστών διοικητικών πράξεων**), λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 5 του Ν.4174/2013 διαδικασίας νόμιμης επίδοσης και κατά συνέπεια μη τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 28 παρ.1

και 62 παρ. 1 και 4 του Ν.4174/2013 διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την ανωτέρω τυπική πλημμέλεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **10/6/2019** ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ:...** και την **ακύρωση α)** της με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2017 και **β)** του με αριθ. ... **26/1/2018 (ΠΕΠ ...)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.