



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 04/12/2023

Αριθμός απόφασης: 1155

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αλβανίας κατά της με .../2020 (Α/Α TAXIS ../2020) πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης

στοιχείων άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18-07-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Η με αριθμ. πρωτ. /11-07-2023 ενδικοφανή προσφυγή ασκήθηκε από τον του, δικηγόρο, ο οποίος εξουσιοδοτήθηκε από τον του με **ΑΦΜ:**, βάσει της από 10/07/2023 εξουσιοδότησης, να προβεί για λογαριασμό του στην υπογραφή και κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής που υποβλήθηκε εκπροθέσμως, ψηφιακά, μέσω διαδικτύου και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των επισυναπτόμενων εγγράφων και δικαιολογητικών που τη συνοδεύουν και υποβλήθηκαν ψηφιακά, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ. /**11-08-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 80.364,00 € (200.910,00 Χ40%), λόγω λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 200.910,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18§9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../13-01-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών «Τοποθετήσεις πλακιδίων επιστρώσεις» και έδρα στην οδό αριθμ. .. στην Καβάλα, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 §4 και 68 §2 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 §11 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /06-04-2017 (αριθμ. πρωτ. εισερχομένου /10-04-2017 Δ.Ο.Υ. Καβάλας) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η υπ' αριθμ. .../06-04-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. –ΚΦΑΣ –ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία διαπιστώνεται ότι η επιχείρηση του έλαβε κατά τη χρήση 2009 από την εταιρία “..... ” με Α.Φ.Μ., είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 200.910,00€, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα, με συστημένη επιστολή, την αριθμ. πρωτ. /15-1-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και την αριθμ. πρωτ. .../15-01-2020 πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με την οποία του γνωστοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχου βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου και η δυνατότητα

υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την έκδοση της προσωρινής πράξης προσδιορισμού του φόρου για την ελεγχόμενη χρήση. Επειδή η ως άνω επιστολή επιστράφηκε με την ένδειξη «έφυγε χωρίς να αφήσει διεύθυνση», ο έλεγχος, στις 22/01/2020, επέδωσε τις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και γνωστοποίησης υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, στο Δήμαρχο Καβάλας, ως αγνώστου διαμονής, στις οποίες ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια ο έλεγχος αξιοποίησε τις πληροφορίες που διέθετε από συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε για τη διαχειριστική χρήση 2009, ο προσφεύγων, στις οποίες δήλωσε το σύνολο των συναλλαγών του με την εταιρεία “..... και έλαβε υπόψη το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 06/04/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση ζήτησε και έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 από την εταιρία “..... ” με ΑΦΜ καθαρής αξίας 210.900,00€.

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν υπόψη στον ελεγχόμενο, με την επίδοση των παρακάτω: α) Του υπ’ αριθμ./29-04-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και, β) Των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, στην εντεταλμένη για την παραλαβή εγγράφων υπάλληλο του Δήμου Καβάλας, καθώς δεν βρέθηκε στην δηλωμένη ως διεύθυνση μόνιμης κατοικίας του στο τμήμα Μητρώου της Υπηρεσίας και δεν είχε δηλωθεί αντίκλητος ή φορολογικός εκπρόσωπος. Με το ως άνω σημείωμα, ο ελεγχόμενος κλήθηκε εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις – αντιρρήσεις του ως προς τις περιγραφόμενες στο Σημείωμα Διαπιστώσεων διαπιστώσεις ελέγχου, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν τούτου, τα αποτελέσματα και οι διαπιστώσεις του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Καβάλας στηρίζονται και ταυτίζονται αποκλειστικά με τα σχετικά ευρήματα και τις διαπιστώσεις που προέκυψαν ως αποτέλεσμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και αποτυπώνονται στην υπ’ αριθμ./06-04-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.– ΚΦΑΣ–ΕΛΠ της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, απόσπασμα της οποίας παρατίθεται αυτούσιο στην με ημερομηνία θεώρησης 10/08/2020 έκθεση ελέγχου άρθρου 7 §§3 & 5 ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή είναι εμπρόθεσμη, επκαλούμενος ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Δ.Δ., στο Δημαρχείο Καβάλας, καθώς θεωρήθηκε ως αγνώστου διαμονής, συντάχθηκε δε, η από 24/08/2023 έκθεση επίδοσης της ανωτέρω πράξης από την εφοριακό υπάλληλο, ωστόσο, η κοινοποίηση δεν διενεργήθηκε εγκύρως, καθόσον ο επικουρικός – εξαιρετικός τρόπος κοινοποίησης της ένδικης καταλογιστικής πράξης κατά τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ.

επελέγη από τη φορολογική αρχή αναπιολόγητα, χωρίς δηλαδή να βεβαιώνεται ότι ήταν εξ αντικειμένου αδύνατη η επίδοση με κάποιον από τους δύο κύριους – βασικούς τρόπους, τους οριζόμενους στο άρθρο 5 παρ. 2 περ. α' και β' του Κ.Φ.Δ., ούτε άλλωστε προκύπτει από κάποιο στοιχείο του φακέλου ότι συνέβη τούτο. Όλως επικουρικώς, εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι ο οικείος τρόπος επίδοσης νομίμως επελέγη από τη φορολογική αρχή, η εν θέματι επίδοση εξακολουθεί να παρίσταται μη νόμιμη, καθόσον : α) στο σώμα της από 24/08/2020 έκθεσης επίδοσης δεν εξατομικεύεται το επιδοτέο έγγραφο, δηλαδή δεν αναγράφεται το ποσό του επιβληθέντος προστίμου και β) στο αποδεικτικό επίδοσης δε βεβαιώνεται κατά τρόπο αντικειμενικό, ότι η επιδώσασα εφοριακός υπάλληλος κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια και προσπάθεια, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επισήμανση της διεύθυνσης της κατοικίας ή διαμονής του, αφού η μεν έκθεση επίδοσης είναι τυποποιημένη και δεν αναφέρεται η ειδικότερη έρευνα στην οποία προέβη αυτή για να συλλέξει πληροφορίες περί του τόπου διαμονής του, ως τέτοιων θεωρουμένων και των πληροφοριών, τις οποίες δύνατο να συλλέξει ειδικότερα από τους περιοίκους ή και της διερεύνησης στο διαδίκτυο του ονόματός του, αφού η τεχνολογία προσφέρει πλέον τέτοια δυνατότητα με ασφαλείς τρόπους και γ) στο σχετικό αποδεικτικό επίδοσης αναγράφεται ως διεύθυνση της έδρας του μόνο η οδός Δοϊράνης 1 – Καβάλα, αναφέρεται ότι αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε στη διεύθυνση που δηλώνεται ως οικία του, χωρίς όμως να καταγράφεται ρητώς σε ποια ακριβώς διεύθυνση αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε και χωρίς να βεβαιώνεται στο σώμα του ως άνω αποδεικτικού επίδοσης, ούτε σε άλλο ιδιαίτερο έγγραφο, με ταυτόχρονη παράθεση και των συγκεκριμένων ενεργειών στις οποίες προέβη η επιδώσασα υπάλληλος, ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια προς εξεύρεση της αληθούς κατοικίας ή διαμονής του προ της επίδοσης της πράξης επιβολής προστίμου στο Δήμο Καβάλας, της τυχόν εύρεσης ή μη των εκεί οικείων του που θα εδύνατο να παραλάβουν τη προσβαλλόμενη πράξη.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, για τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την επίμαχη χρήση – Μη νόμιμος ο καταλογισμός του επίδικου προστίμου.
2. Επί της ουσίας – άρνηση των αποδοθεισών σε βάρος του παραβάσεων – Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο στο βάρος που υπείχε για την απόδειξη της τέλεσης της καταλογισθείσας σε βάρος του παράβασης.
3. Ύπαρξη ευνοϊκότερης ρύθμισης και δη του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η 'και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, η εφαρμογή της οποίας είναι επιβεβλημένη βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής

των ευνοϊκότερων κυρώσεων στα πλαίσια του διαχρονικού δικαίου – εξ αυτού μη νόμιμη επιβολή σε βάρος του του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Ως προς το παραδεκτό άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων 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 σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.[...] 5. Πράξη ή έγγραφο 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 ή το έγγραφο 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 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 και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1249/1-12-2014, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης και συγκεκριμένα διευκρινίστηκε 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 που εκδίδει, 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: «1. Οι επιδόσεις προς τους

ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας. 2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.[...]

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 με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2717/1999) με τίτλο επιδόσεις σε πρόσωπα γνωστής διεύθυνσης στην αλλοδαπή και σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής, ορίζεται ότι : «1. Αν η διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας εκείνου τον οποίο αφορά η επίδοση, του νόμιμου αντιπροσώπου και του δικαστικού πληρεξουσίου του, η οποία έχει δηλωθεί, βρίσκεται στην αλλοδαπή, η επίδοση προς αυτούς, αν δεν υπάρχει αντίκλητος, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στον Υπουργό Εξωτερικών ή στον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, ο οποίος οφείλει να το παραδώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, σε εκείνον που αφορά η επίδοση, με έγγραφη απόδειξη, την οποία και υποχρεούται να διαβιβάσει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου.

2. 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2717/1999), ορίζεται ότι : «3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει:

- α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και
β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.
4. Αν ο τόπος ή ο χρόνος σύνταξης της έκθεσης διαφέρει από εκείνον της διενέργειας της πράξης, γίνεται γι' αυτό σχετική μνεία στην έκθεση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2717/1999), ορίζεται ότι : «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.2. Η έκθεση συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παρευρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

- α) την παραγγελία προς επίδοση,
β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,
γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,
δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και
ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, που ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται από 1/1/2014 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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04- 2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: «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 αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να 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 του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού....»

Επειδή, επί της από 24/08/2020 έκθεσης επίδοσης της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία συντάχθηκε για την ανάρτηση, στο Δημαρχείο Καβάλας εγγράφων κοινοποίησης της προσβαλλομένης πράξης στον προσφεύγοντα ως αγνώστου διαμονής, αναγράφονται και βεβαιώνονται τα ακόλουθα: «Ο υπογράφων, εφοριακός υπάλληλος, με βαθμό ΤΕ/Α μετά την αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α ΕΞ 2017(Φ.Ε.Κ. Β 2743/04/08/2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ πήγα για να επιδώσω στην εταιρεία «..... ΑΦΜ - ΚΑΒΑΛΑ την υπ' αριθμ. /11/08/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου έτους 2009 (άρθρου 7 Ν. 4337/2015) με την συνημμένη έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015 και αφού διαπίστωσα ότι ούτε έχει την επαγγελματική του έδρα στη δηλωθείσα διεύθυνση (ΔΙΑΚΟΠΗ 30/08/10), ούτε στην διεύθυνση κατοικίας, καθώς επίσης επέστρεψε από το ταχυδρομείο φάκελος με σφραγίδα «Έφυγε χωρίς να αφήσει διεύθυνση», παρά τις προσπάθειες που κατέβαλα και τη επισταμένη έρευνα που διενήργησα (έρευνα στα αρχεία της υπηρεσίας μου, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο), από την οποία προέκυψε ότι δεν διαμένει πλέον στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ΚΑΒΑΛΑ, επέδωσα στην Δήμαρχο Καβάλας, της τελευταίας γνωστής έδρας του και ήρθα στο Δημαρχείο Καβάλας, της τελευταίας γνωστής έδρας του και αφού δεν βρήκα εκεί τον Δήμαρχο ούτε κάποιον από τους Αντιδημάρχους, ούτε κάποιον από τους διευθυντές, αλλά την εντεταλμένη για την παραλαβή εγγράφων υπάλληλο του Δήμου, όπως μου δήλωσε, επέδωσα σε αυτή τα παραπάνω. Για την απόδειξη των ανωτέρω συντάχθηκε η παρούσα και υπογράφεται όπως ακολουθεί.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, αλλά και από δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του Συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι ως τόπος κατοικίας είναι η διεύθυνση Τ.Κ. στην Καβάλα.

Επειδή από τα ανωτέρω, συνάγεται, ότι η κοινοποίηση της επίμαχης καταλογιστικής πράξης έλαβε χώρα νομίμως, καθόσον ο επικουρικός - εξαιρετικός τρόπος επιδόσεως κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας επελέγη από τη Φορολογική Αρχή αιτιολογημένα, καθότι στην έκθεση επίδοσης βεβαιώνεται κατά τρόπο αντικειμενικό, ότι η αρμόδια για την επίδοση εφοριακός υπάλληλος

κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια και προσπάθεια, προκειμένου να καταστεί δυνατή η ανεύρεση της διεύθυνσης της κατοικίας ή διαμονής του, αφού στη σχετική έκθεση επίδοσης αναφέρεται η ειδικότερη έρευνα στην οποία προέβη αυτή για να συλλέξει πληροφορίες περί του τόπου διαμονής του, ως τέτοιων θεωρουμένων και των πληροφοριών, από τους περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο και το διαδίκτυο. Εξάλλου σε κάθε περίπτωση η επίδοση με κάποιον από τους δύο κύριους βασικούς τρόπους που ορίζονται στο άρθρο 5 παρ. α' και β' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ήταν εξ αντικειμένου αδύνατη, αφενός διότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αφετέρου, σύμφωνα με τις πληροφορίες των ΕΛΤΑ, είχε αποχωρήσει από τη διεύθυνση κατοικίας του και είχε κάνει διακοπή της επαγγελματικής δραστηριότητας από τις 30/10/2010.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις περί κοινοποίησης, συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής. Η δε δικαστική απόφαση που επικαλείται ο προσφεύγων (ΔΕΦΑΘ/2021) αποτελεί μια εξαιρετική θέση της νομολογίας που αποκλίνει από την πάγια θέση της, σύμφωνα με την οποία, οι αναφερόμενοι στο άρθρο 5 του ΚΦΔ τρόποι κοινοποίησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν εναλλακτικώς από τη Φορολογική Διοίκηση, χωρίς να τίθεται ζήτημα ιεράρχησής τους. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει. Σημειωτέον ότι η υποχρέωση καταγραφής των λόγων, για τους οποίους η κοινοποίηση με έναν από τους δύο κύριους τρόπους που προδιαγράφονται στο άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ είναι αδύνατη στη δεδομένη περίπτωση, δεν μνημονεύεται ούτε στη διάταξη του εν λόγω άρθρου, ούτε στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας στις οποίες ρητώς τούτο παραπέμπει.

Επειδή, εξάλλου, ο ισχυρισμός περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, διότι στο σώμα της από 24/08/2020 έκθεσης επίδοσης, δεν εξειδικεύεται το είδος του επιδοτέου εγγράφου και δεν αναγράφεται το ποσό του επιβληθέντος προστίμου, προβάλλεται αβάσιμα, αφενός διότι, στη σχετική έκθεση επίδοσης καταγράφεται ρητώς ότι επιδίδεται η με αριθ. /2020 πράξης επιβολής προστίμου και η συνημμένη σε αυτή έκθεση προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 και αφετέρου, από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 44 και 56 του Κ.Δ.Δ., το ποσό του προστίμου δεν εντάσσεται στα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να περιέχει η έκθεση επίδοσης, συνεπώς η μη αναγραφή του επί της εν λόγω έκθεσης επίδοσης, ουδόλως επιδρά επί του κύρους αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός του ότι όλως προσφάτως έλαβε γνώση για πρώτη φορά της πράξης προβάλλεται αναπόδεικτα, χωρίς κανένα στοιχείο. Πέραν τούτου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, βάσει του οποίου να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ότι ήταν γνωστής διαμονής, ούτε προχώρησε σε οποιαδήποτε μεταβολή στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αναφορικά με την αλλαγή της διεύθυνση κατοικίας του. Συνεπώς ορθώς κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις περί αγνώστου διαμονής

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν. ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1064/12-04- 2017, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, ή εντός εξήντα (60) ημερών για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης (επί σιωπηρής αρνητικής απόρριψης).

Επειδή εν προκειμένω, στις 24/08/2020 νομίμως κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη ως αγνώστου διαμονής στο Δήμαρχο Καβάλας, καθώς καταβλήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες προσπάθειες ανεύρεσης του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει και από το σύνολο των εγγράφων του φακέλου της παρούσας και ειδικότερα από τη, συνημμένη στην προσβαλλόμενη πράξη, έκθεση επίδοσης, ενώ η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 11/07/2023, ήτοι, μετά την παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος από τη λήξη της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης που ορίζεται για φορολογούμενους κατοίκους εσωτερικού, αλλά και των εξήντα (60) ημερών που ορίζεται για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11-07-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:, ως απαράδεκτης, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.