



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 12 / 05 / 2016

Αριθμός Απόφασης **1719**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 ισχύει,
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69),
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»,
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής»,
2. Την ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
4. Την από **.../01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου Νυρεμβέργης (Nuernberg) Γερμανίας, επί της οδού με **ΑΦΜ:**, αρμοδιότητας ΔΟΥ, κατά της υπ' αριθμ.-**05-2014** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2012** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **.../05/2014** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
7. Τις εισηγήσεις των ορισθέντων υπαλλήλων των τμημάτων Α5 (επανεξέτασης) και Β1 (νομικής υποστήριξης), όπως αυτές αποτυπώνονται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, κατοίκου Νυρεμβέργης (Nuernberg) Γερμανίας, επί της οδού με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, μετά δε 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' αριθμ./-02-2014 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011 και 2012 στην ατομική επιχείρηση του του, με **ΑΦΜ:**, με αφορμή την μεταφορά στο εξωτερικό **εμβασμάτων** συνολικού ποσού **387.000€**.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο ανωτέρω φορολογούμενος, έκανε **έναρξη** εργασιών στις **03/04/1998**, με δραστηριότητα την εκμετάλλευση ξενοδοχείου στη θέση Χαλκιδικής. Στις 16/04/2008 πούλησε την επιχείρηση στον με ΑΦΜ χωρίς να κάνει διακοπή εργασιών, να δηλώσει αδράνεια ή μεταφοράς έδρας στο τμήμα μητρώου της αρμοδίας ΔΟΥ. Επίσης από περαιτέρω έρευνα δεν βρέθηκε να διαμένει σε άλλη τοποθεσία στην επικράτεια, από πληροφορίες δε του ελέγχου προέκυψε ότι έχει μετοικήσει στην αλλοδαπή (Γερμανία).

Ακολουθώντας από τους ελεγκτές του ΚΕΦΟΜΕΠ, συντάχθηκαν οι από ...-05-2014 εκθέσεις μερικού ελέγχου **φορολογίας εισοδήματος** και **έκτακτης εισφοράς** και από τον προϊστάμενο της ίδιας υπηρεσίας, εκδόθηκαν οι κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

- Η υπ' αριθ./-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς** οικονομικού έτους **2012** (διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011), με την οποία προσδιορίστηκε ως εισόδημα υποκείμενο σε έκτακτη εισφορά το ποσό των 383.000€, ως αναλογούσα εισφορά το ποσό των 15.320€ και ως πρόσθετος φόρος μη υποβολής το ποσό των 10.341€.
- Η υπ' αριθ./-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικονομικού έτους **2010** (διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009), με την οποία προσδιορίστηκε ως ατομικό του φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 9.900€
- Η υπ' αριθ./-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικονομικού έτους **2011** (διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010), με την οποία προσδιορίστηκε ως ατομικό του φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 3.000€
- Η υπ' αριθ./-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικονομικού έτους **2012** (διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011), με την οποία προσδιορίστηκε ως ατομικό του φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 383.000€, ως χρεωστικό ποσό φόρου το ποσό των 159.770€ και ως πρόσθετος φόρος μη υποβολής το ποσό των 107.844,75€

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις **κοινοποιήθηκαν στις 12/06/2014** στο δήμο Κασσάνδρας Χαλκιδικής, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ήταν **αγνώστου διαμονής** και δεν είχε δηλώσει αντίκλητό του στην Ελλάδα, η τελευταία δε γνωστή διεύθυνση επαγγέλματος και κατοικίας του, ήταν στη θέση Χαλκιδικής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της υπ' αριθμ./-5-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος**, προβάλλοντας ότι:

«Είμαι από την εφηβική μου ηλικία μόνιμος κάτοικος Γερμανίας και γνωρίζω μερικώς την ελληνική γλώσσα, αφού έζησα και μεγάλωσα στο εξωτερικό και μετά βίας τελείωσα στην Ελλάδα την πρωτοβάθμια εκπαίδευση.

Εργαζόμενος σκληρά επί πολλές δεκαετίες ως μετανάστης στη Γερμανία και αποκτώντας έκτοτε στη χώρα αυτή την ιδιότητα του φορολογούμενου, εξοικονόμησα μερικά χρήματα, τα οποία αποφάσισα να επενδύσω στην πατρίδα μου.

Έτσι λοιπόν, το έτος 1989, δυνάμει του με αριθ./24-8-1989 συμβολαίου της συμβ/φου αγόρασα κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ένα οικόπεδο εκτάσεως 542,50 τ.μ., που βρίσκεται στο Δημοτικό Διαμέρισμα του Δήμου του Νομού Χαλκιδικής, ... Στη συνέχεια, με το με αριθ./-10-1989 συμβόλαιο της ίδιας ως άνω συμβ/φου, μεταβίβασα κατά πλήρη κυριότητα το 1/2 του παραπάνω οικοπέδου στον αδερφό μου και ακολούθως μετά την έκδοση της με αριθ./-11-1990 άδειας οικοδομής ανεγέρθηκε στο οικόπεδο αυτό διώροφη οικοδομή με υπόγειο, η οποία αποτελείται από ενοικιαζόμενα διαμερίσματα, κοινόχρηστους χώρους λεβητοστασίου, χώρους υποδοχής και χώρους για τη στέγαση της επιχείρησης. Λίγα έτη μετά, με το με αριθ./-

02-1993 συμβόλαιο της ίδιας ως άνω συμβ/φου, ο αδερφός μου μου μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα το 1/2 εξ αδιαίρετου από το παραπάνω οικοπέδο μετά των κτισμάτων (συνολικού εμβαδού αυτών 598,64 τ.μ.) και έτσι κατέστην και πάλι πλήρης (100%) κύριος του ακινήτου.

Στο χώρο αυτό, λειτουργούσε από το έτος 1998 η ξενοδοχειακή επιχείρηση μου, που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, την οποία διεύθυνε και εκμεταλλευόταν επί πολλά έτη ο αδερφός μου , ο δε δικός μου ρόλος ήταν αυτός του φορολογικά εμφανιζόμενου ιδιοκτήτη και μόνο, περιοριζόμενος στην είσπραξη (μετά την αφαίρεση των λειτουργικών εξόδων) στο τέλος κάθε περιόδου των νομίμων κερδών της επιχείρησης, της οποίας επαναλαμβάνω τη διαχείριση είχε αποκλειστικά ο αδερφός μου, προς τον οποίο φυσικά είχα απόλυτη εμπιστοσύνη, αφού εγώ, ως μόνιμος κάτοικος Γερμανίας από το 1980, σπανιότατα επισκεπτόμουν την Ελλάδα λόγω των πολλών και διάφορων επαγγελματικών μου υποχρεώσεων (διατηρώ εστιατόριο στη Νυρεμβέργη).

Κατά το έτος 2007 όμως, ο αδερφός μου υπέστη το οποίο του άφησε σημαντική αναπηρία. Έτσι λοιπόν εγώ, μην έχοντας άλλη επιλογή, αποφάσισα να πωλήσω το ξενοδοχείο μου, και μετά από προσπάθειες και υποχωρήσεις βρέθηκε αγοραστής. Τον Ιανουάριο του 2008 συγκεκριμένα, ήρθα σε συμφωνία με τον κ. και την κα, προς τους οποίους μεταβίβασα με το με αριθ.-01-2008 συμβόλαιο της συμβ/φου Θεσ/νίκης, κοινώς και αδιαίρετα στον καθένα, την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή του παραπάνω ξενοδοχείου μου, αντί συνολικού συμφωνηθέντος τιμήματος (βλ. φύλλο 6ο συμβολαίου) του ποσού των τετρακοσίων χιλιάδων ευρώ (400.000 €), το οποίο υποσχέθηκαν οι αγοραστές να μου καταβάλλουν μέσω δανείου που είχαν συμφωνήσει να τους χορηγηθεί από την Αγροτική Τράπεζα (βλ. φύλλον 6ο συμβολαίου, 2η σελ.).

Στις 26-1-2009, οπότε ξαναβρέθηκα στην Ελλάδα, έστειλα με έμβασμα από την Τράπεζα Πειραιώς στον τραπεζικό μου λογαριασμό στη Γερμανία ποσό 7.000 €,... και στις 13-7-2011, ..., έστειλα με έμβασμα από την Τράπεζα Πειραιώς στον τραπεζικό μου λογαριασμό στη Γερμανία όλο το ποσό των καταθέσεων μου των 380.000 €, που προέρχονταν από το εισόδημα των 400.000 € που απέκτησα μέσω της ως άνω πώλησης του ως άνω περιουσιακού μου στοιχείου,...

Και ενώ έτσι είχαν τα πράγματα, η σύζυγος μου μετέβη εκτάκτως τον Οκτώβριο του 2014 από τη Νυρεμβέργη στην Κοζάνη, προκειμένου να διευθετήσει προσωπικά της ζητήματα που είχαν σχέση με την κληρονομία του αποβιώσαντος πατρός της. Εντελώς τυχαία, επ' αφορμή της δήλωσης κληρονομίας στην αρμόδια ΔΟΥ για τη σύνταξη της συμβολαιογραφικής αποδοχής κληρονομίας, η σύζυγος μου πληροφορείται ότι ήδη από την 18-6-2014 έχει βεβαιωθεί σε βάρος μου και στο όνομα μου από την Οικονομική Εφορία ένα τεράστιο ποσό (που όπως μου είπε αγγίζει τις 335.000 €) και το οποίο πρέπει εγώ να καταβάλλω.

Μην γνωρίζοντας τις αιτίες του βεβαιωμένου χρέους μου, ήρθα στην Ελλάδα και απευθύνθηκα στον του, δικηγόρο, διδάκτορα Νομικής και σύμβουλο επιχειρήσεων, όπως δήλωνε, κάτοικο Καβάλας, στον οποίο και έδωσα τη γενική εντολή να διευθετήσει την υπόθεση μου αυτή (βλ. το με αριθ.-10-2014 πληρεξούσιο της συμβ/φου), ...

Ο ανωτέρω, αν και τον επέζη τηλεφωνικά από τη Γερμανία ώστε να επιληφθεί ταχύτατα από την 23-10-2014 και επί ένα περίπου έτος, ουδέν έπραξε σχετικά με την εντολή μου και όταν τον ρωτούσα πως βαίνει η υπόθεση μου, αυτός απαντούσε ότι είχε καταθέσει σχετική προσφυγή,... Στα τέλη Νοεμβρίου του 2015, αναγκάστηκα να προσφύγω στη βοήθεια μίας πρώην δικηγόρου, της κας του Αυτή πληροφορήθηκε ότι για την υπόθεση μου ο εντολοδόχος μου ουδέν έπραξε, ούτε δηλαδή κατέθεσε κάποια ενδικοφανή προσφυγή, ούτε προσέφυγε στα φορολογικά δικαστήρια, κοροϊδεύοντας με συστηματικά και με πλήρη γνώση των συνεπειών των παραλείψεων του.

Τελικώς, στις 14-12-2015 ανακάλεσα το παραπάνω πληρεξούσιο μου και απευθύνθηκα στη δικηγόρο Θεσ/νίκης, όπου μόλις την 28-12-2015 πληροφορήθηκα στο γραφείο της τις προσβαλλόμενες πράξεις και τις αιτιολογίες τους, **λαμβάνοντας γνώση αυτών**, όταν και μου παραδόθηκε ο φάκελος της υπόθεσής μου, Την ίδια ημέρα, πληροφορήθηκα ότι πρώην εντολοδόχος μου είχε καταθέσει στις 12-5-2015 αίτηση στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκειμένου να λάβει αντίγραφα των σε βάρος μου υπαρχουσών πράξεων επιβολής προστίμου και στη συνέχεια, αφού τα έλαβε, ουδέν έπραξε και πάλι. Κατά του ανωτέρω πρώην εντολοδόχου μου, κατέθεσα άμεσα (την 30-12-2015) μήνυση για το αδίκημα της απιστίας σε βαθμό κακουργήματος»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 2 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι «Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονι-

κού ταχυδρομείου του, 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 δυνατό 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 του ίδιου νόμου ότι «Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα»

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας - ν.2717/1999 (Α' 99), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «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»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί εις βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης 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 βασίζει 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», ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2Α του πέμπτου άρθρου του Ν. 4079/2012, ορίζεται ότι: «1. Η προσφυγή ασκείται μέσα σε Προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης: α) Για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου (ήτοι τις φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος, την έκθεση ελέγχου, το ιστορικό που αναφέρεται από τον ίδιο στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κλπ) προκύπτει ότι η τελευταία δηλωθείσα στην Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση του προσφεύγοντος ήταν το Χαλκιδικής, στο οποίο και επιχειρήθηκε η επίδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, καθώς ο ίδιος ουδέποτε και καθ' οιονδήποτε τρόπο γνωστοποίησε στην Φορολογική Διοίκηση το γεγονός ότι είναι κάτοικος Γερμανίας, ενώ υπέβαλλε φορολογικές δηλώσεις μέχρι και το οικονομικό έτος 2009 στην Ελλάδα με δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας την ως άνω και δεν πρόέβη σε δήλωση διακοπής των εργασιών της επιχείρησής του παρά σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο της επίδοσης της καταλογιστικής πράξης (στις 09/01/2016). Κατά συνέπεια σύννομα και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις αναζητήθηκε ο προσφεύγων στην ως άνω διεύθυνση και μη ανευρεθείς, κατ' ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διενεργήθηκε η επίδοση προς αυτόν ως αγνώστου διαμονής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη, καθώς δεν συνεπιδόθηκε με αυτήν η αντίστοιχη έκθεση μερικού ελέγχου,

Επειδή έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται με το φύλλο ελέγχου στον φορολογούμενο και δεν ενσωματώνεται τυπικά σε αυτό, αποτελεί την αιτιολογία του (βλ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο σελ.555 Νομική Βιβλιοθήκη 2013), από τον συνδυασμό δε των άρθρων 44 και 56 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προκύπτει το κατά νόμο απαιτούμενο περιεχόμενο της συντασσόμενης εκθέσεως επίδοσης, στο οποίο και περιλαμβάνεται και ο σαφής προσδιορισμός του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, χωρίς να γίνεται μνεία στα συνεπιδοτέα έγγραφα ως απαιτούμενο μνημονεύόμενο στοιχείο για την εγκυρότητα της εκθέσεως επίδοσης,

Επειδή εν προκειμένω, με την από 12/06/2014 έκθεση επίδοσης του ΚΕΦΟΜΕΠ, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατ' επιταγή του άρθρου

5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), με την οποία διενεργήθηκε η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης, στο σώμα της οποίας μνημονεύεται ρητώς ότι η έκθεση ελέγχου αποτελεί επισυναπτόμενο αυτής έγγραφο, αρκεί για τον σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και κατά συνέπεια για την εγκυρότητα της εκθέσεως επίδοσης, δεν απαιτείται δε και ειδική αναφορά στα επισυναπτόμενα στην πράξη έγγραφα τα οποία αποτελούν τμήμα αυτής, ως εν προκειμένω η έκθεση ελέγχου και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν γνωστής διαμονής και έπρεπε να αναζητηθεί στην Γερμανία, εφαρμοζόμενων στην περίπτωση του των διατάξεων του άρθρου **54 § 1** του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για τους κατοίκους αλλοδαπής,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **54** του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι «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» και επομένως σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στον Υπουργό Εξωτερικών γίνεται στις περιπτώσεις όπου στην αλλοδαπή βρίσκεται η διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας εκείνου τον οποίο αφορά η επίδοση, του νομίμου εκπροσώπου και δικαστικού πληρεξουσίου του η οποία έχει δηλωθεί. Εν προκειμένω ως προαναφέρεται και συνομολογεί και ο ίδιος ο προσφεύγων στις ενδικοφανείς προσφυγές του, ουδέποτε και καθ' ουδένα τρόπο είχε δηλώσει, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα των διενεργηθεισών επιδόσεων και μέχρι και το 2016, στην φορολογική διοίκηση τη διεύθυνσή του στην αλλοδαπή και ο εδώ ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Εξάλλου η αναφορά στην από .../05/2014 έκθεση ελέγχου ότι «από πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν προέκυψε ότι έχει μετοικήσει στην αλλοδαπή (Γερμανία)» αλυσιτελώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ως λόγος ακυρότητας της εκθέσεως επίδοσης προς αυτόν ως αγνώστου διαμονής, καθώς το γεγονός της εν γένει μετοίκησης στο εξωτερικό δεν είναι ικανό και επαρκές για να στοιχειοθετήσει και γνώση της διεύθυνσης στο εξωτερικό, στην οποία και πρέπει να γίνει η επίδοση, καθιστώντας τον γνωστής διαμονής, ενώ οι απαιτούμενες νομολογιακά διαμορφωθείσες ενέργειες, με τις οποίες θεωρείται ότι έχει καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια για την ανεύρεση της νέας κατοικίας και ως εκ τούτου ότι ο προς όν η επίδοση είναι αγνώστου διαμονής (βλ.ΣτΕ 101/2012, Σ.τ.Ε. 3156/2005, 3842/2002, 2230-1/1995, 3226/1984, 578/1992 κ.ά.) δεν συμπεριλαμβάνουν αυτές τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων, ήτοι την επικοινωνία με πρεσβείες ξένων κρατών ή την διερεύνηση στο διαδίκτυο του ονόματός του στο εξωτερικό.

Κατά συνέπεια η από .../05/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ νομίμως συνεπιδόθηκε ως επισυναπτόμενη στην προσβαλλόμενη πράξη, μη πάσχουσας της από 12/6/2014 έκθεσης επίδοσης του ΚΕΦΟΜΕΠ οιασδήποτε ακυρότητας και, ως εκ τούτου, η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής για τον προσφεύγοντα δυνάμει της ως άνω έγκυρης επιδόσεως άρχισε την επομένη αυτής, ήτοι στις 13/06/2014, και έληξε κατ' άρθρο 63 Ν.4174/2013 μετά την πάροδο 30 ημερών από την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Εν όψει των προαναφερθέντων η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, η οποία κατατέθηκε στις .../01/2016, ασκήθηκε εκπρόθεσμα.

Επειδή και οι λοιποί επικουρικά προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για το εμπρόθεσμο της ενδικοφανούς προσφυγής, σε κάθε περίπτωση δεν ανατρέπουν το εκπρόθεσμο αυτής.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι έλαβε πλήρη γνώση των πράξεων μόλις στις 28/12/2015, δεν ευσταθούν δεδομένου ότι έλαβε πλήρη γνώση αυτών κατά τις διατάξεις της παρ.1 περ. II του άρθρου 60 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας σε χρονικό διάστημα πολύ προγενέστερο της άσκησης των ενδικοφανών προσφυγών του και σε κάθε περίπτωση σε χρόνο πλέον των τριάντα ημερών από την άσκηση των. Ως και ο ίδιος συνομολογεί στην ενδικοφανή

προσφυγή του, η σύζυγός του πληροφορήθηκε ήδη από τον Οκτώβριο του 2014 ότι σε βάρος του είχαν βεβαιωθεί φορολογικές οφειλές ποσού 335.000€ και επ' αφορμή αυτού δυνάμει συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου διόρισε πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητο τον του στον οποίο και ανέθεσε τον χειρισμό της εν λόγω φορολογικής υπόθεσης και ο τελευταίος έλαβε πλήρη αντίγραφα των καταλογιστικών πράξεων στις 12/05/2015.

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 214 ΑΚ περί αντιπροσώπευσης: «*Τα ελαττώματα της βούλησης, η γνώση ή υπαίτια άγνοια ορισμένων περιστατικών, καθώς και η επίδρασή τους στη δικαιοπραξία κρίνονται από το πρόσωπο του αντιπροσώπου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 215 ΑΚ «*Η εξουσία αντιπροσώπευσης παρέχεται με την σχετική δικαιοπραξία (πληρεξουσιότητα)*».

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί καθ' οιονδήποτε τρόπο την παροχή του πληρεξουσίου ούτε την εγκυρότητα αυτού, ούτε επικαλείται και αποδεικνύει ότι ο πληρεξούσιός του δεν έλαβε γνώση των καταλογιστικών πράξεων (αντίθετα το συνομολογεί), ενώ από το δοθέν πληρεξούσιο προκύπτει ότι ο τελευταίος έδρασε μέσα στα όρια των εξουσιών που του παρέχονται με αυτό. Κατά συνέπεια πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ημερομηνία κατά την οποία ο πληρεξούσιος έλαβε πλήρη αντίγραφα των καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος τον οποίο και νομίμως εκπροσωπούσε (12/05/2015), συνιστά κατά νόμο και την ημερομηνία κατά την οποία θεωρείται ότι ο ίδιος προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση του σε βάρος του καταλογισμού.

Όμοιο συμπέρασμα υιοθετείται και υπό τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την πληρεξουσιότητα κατ' άρθρο 30 παρ.2 και 3 του ως άνω Κώδικα όπου έχει κριθεί ότι με την παράδοση εγγράφων στον αντίκλητο η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε, άσχετα αν ο διάδικος ή άλλος πληρεξούσιος του έλαβε γνώση ή όχι των εγγράφων (ΣτΕ 679/83 Δ.Φ.Ν 1984/563, ΣτΕ 2442/99 ΔΦΝ 2001/972 ΔΔικ 2000/52)

Εν όψει δε των ανωτέρω η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής άρχισε για τον προσφεύγοντα την επομένη της 12/05/2015 και έληξε μετά την πάροδο 30 ημερών.

Επειδή περαιτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραπλάνησης του από τον πληρεξούσιό του καθώς και η επίκληση της μηνύσεως που υπέβαλε σε βάρος του για απιστία λόγω του ότι ουδέν έπραξε για την υπόθεσή του, δεν επαρκούν για να στηρίξουν την κρίσιμη έλλειψη γνώσης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος καθώς αυτή θεμελιώθηκε με την παραλαβή αντιγράφου της καταλογιστικής πράξης από τον αντιπρόσωπό του δυνάμει πληρεξουσίου, η οποία δεν αμφισβητείται εν προκειμένω, ενώ λοιπές παραλείψεις του στο πλαίσιο της σχέσης αντιπροσώπευσης δεν συνδέονται αιτιωδώς και δεν δύνανται να επηρεάσουν κατά νόμο την έναρξη της προθεσμίας για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή τέλος, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ανωτέρα βία δεν συντρέχει στην περίπτωση του, δεδομένου ότι, κατά γενική αρχή του δικαίου, ανωτέρα βία, συνεπαγόμενη την αναστολή των προβλεπόμενων από το νόμο ανατρεπτικών προθεσμιών για όσο χρόνο αυτή διαρκεί συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με άκρα σύνεση και επιμέλεια, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεών του, είτε αυτοπροσώπως, είτε δια τρίτου προσώπου (ΣτΕ 239/2003, ΣτΕ 2977/1995, ΣτΕ 120/2004).

Στην υπό κρίση περίπτωση από τα αναφερόμενα περιστατικά ουδόπως προκύπτει ότι ο προσφεύγων τελούσε σε πραγματική αδυναμία να επιληφθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως ή δια τρίτου προσώπου, καθόσον αφενός η παροχή πληρεξουσίου σε δικηγόρο δεν αποστερεί καθ' οιονδήποτε τρόπο τον ίδιο από την ενάσκηση των δικαιωμάτων του και δεν στοιχειοθετεί αδυναμία του να επιληφθεί της διευθέτησης της προκείμενης φορολογικής διαφοράς, ούτε να αναθέσει την διευθέτησή της και σε λοιπά τρίτα πρόσωπα ενώ το αυτό ισχύει και για το γεγονός ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, και αφετέρου προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε την μέση επιμέλεια για την διευθέτηση της υποθέσεώς του, καθώς ενώ είχε πληροφορηθεί τον σε βάρος του καταλογισμό ήδη από τον Οκτώβριο του 2014 και ενώ επικαλείται ότι δεν είχε την απαραίτητη ενημέρωση από τον πληρεξούσιό του για την έκβαση της υποθέσεώς του, προέβη σε ανάκληση του πληρεξουσίου του ήδη ένα χρόνο μετά (14-10-2015) και στο διάστημα αυτό

ουδέν πέραν των τηλεφωνημάτων προς αυτόν έπραξε, συγχρόνως δε, δεν επικαλείται τον οιοδήποτε λόγο για τον οποίο όλο το διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 μέχρι και την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, αδυνατούσε να λάβει ενημέρωση απευθείας από τις φορολογικές αρχές για τον σε βάρος του καταλογισμό και την ύπαρξη τυχόν κατατεθείσας ενδικοφανούς προσφυγής από τον πληρεξούσιό του και να προβεί ο ίδιος στις απαραίτητες ενέργειες ή να απευθυνθεί σε τρίτο πρόσωπο για την διεκπεραίωση της υπόθεσής του.

Η λήψη δε, του φακέλου του από τον πληρεξούσιο δικηγόρο του μόλις στις 28/12/2015 σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεμελιώσει λήξη της ανωτέρας βίας δεδομένου ότι αντίγραφα της πράξης και της έκθεσης ελέγχου θα μπορούσε ανά πάσα στιγμή, επιδεικνύοντας την μέση επιμέλεια, να παραλάβει είτε ο ίδιος είτε αντιπρόσωπός του από την φορολογική αρχή, έτσι ώστε να ασκήσει τα εκ του νόμου δικαιώματά του.

Δεδομένων των ανωτέρω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της συνδρομής ανωτέρας βίας στο πρόσωπο του προσφεύγοντος, η οποία και θα ανέστειλε κατά το διάστημα διάρκειάς της την προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής από τον προσφεύγοντα.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να θεωρηθεί απαράδεκτη ως **εκπροθέσμως ασκηθείσα**.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../01/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, με **ΑΦΜ:**, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).