



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-4-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1091

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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).

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Χαλκιδικής, Τ.Κ., ως κληρονόμου εκ διαθήκης, του αποβιώσαντος στις 6-4-2020, παππού του, με Α.Φ.Μ.:, κατά των: **α)** με αριθμ./**13-11-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, **β)** με αριθμ./**13-11-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **30-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/**13-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ:, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 6.834,26€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 3.417,14€, ήτοι **συνολικό ποσό 10.251,40€**, κατόπιν προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με μετατροπή των αγορών χρήσης σε πωλήσεις.
- Με την με αριθμό/**13-11-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ:, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 12.152,37€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 6.076,18€, ήτοι **συνολικό ποσό 18.228,55€**, κατόπιν προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με μετατροπή των αγορών χρήσης σε πωλήσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 13-11-2019 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στην ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.:, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από κέντρο διασκέδασης», δυνάμει της υπ' αριθμ./**23-4-2019** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και της Α. 1293/2019.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των φορολογικών βιβλίων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει τα αγαθά της κάτω του κόστους πωληθέντων. Κατόπιν αυτού,

προσδιόρισε το πραγματικό ύψος των πωλήσεων με τη μετατροπή των αγορών σε πωλήσεις και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, τις οποίες κοινοποίησε με την υπ' αριθμ./14-11-2019 ταχυδρομική επιστολή στον ελεγχόμενο.

Στις 6-4-2020 ο ελεγχόμενος απεβίωσε. Στις 23-6-2020, με το υπ' αριθμ. 108/2020 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, κηρύχθηκε κύρια η ιδιόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος, με την οποία ορίζει μοναδικό κληρονόμο του τον εγγονό του, του και της με ΑΦΜ:, κάτοικο, ο οποίος μετά την παρέλευση του κατά το άρθρο 1847 του Α.Κ. τετραμήνου από την δημοσίευση της ως άνω διαθήκης, κατέστη κληρονόμος του αποβιώσαντος παππού του.

Ο προσφεύγων, με την υπ' αριθμ./11-11-2020 αίτησή του, λαμβάνοντας υπόψη τις ατομικές βεβαιώσεις χρεών με ΑΤΒ,,, &/29-10-2020 της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στον Α.Φ.Μ. του αποβιώσαντος παππού του, ζήτησε και πήρε αντίγραφα των καταλογιστικών πράξεων που εκδόθηκαν εις βάρος του δικαιοπαρόχου του, καθώς και των εκθέσεων ελέγχου που τις συνοδεύουν (...../3-12-2020 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου) και στη συνέχεια προέβη στην άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ως κληρονόμος - ειδικός διάδοχος των ως άνω απαιτήσεων της Δ.Ο.Υ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/30-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Είναι εγγονός και κληρονόμος του και της με ΑΦΜ:, ο οποίος απεβίωσε στις 6-4-2020. Το κληρονομικό του δικαίωμα βασίζεται στο με αριθμό/2020 Πρακτικό Δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Συνεπώς, έχει άμεσο έννομο συμφέρον, ώστε να προσβάλλει τις ανωτέρω πράξεις επιβολής φόρων, οι οποίες του κοινοποιήθηκαν με το υπ' αριθμ./3-12-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
2. Πλημμέλεια στον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων εισοδημάτων ετών 2016 και 2017 του δικαιοπαρόχου του. Χρήση εσφαλμένου ΚΑΔ, εσφαλμένου συγκριτικού στοιχείου – τιμοκαταλόγου.
3. Πλημμέλεια στον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος του δικαιοπαρόχου του, καθώς σύμφωνα με την Πολ. 1004/2006 ο Μ.Σ.Κ.Κ. στον ΚΑΔ 9006 «κέντρα διασκέδασης» ανέρχεται στο 22%.
4. Δεν πρέπει να του επιβληθούν τα πρόστιμα που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παύει να υφίσταται ο σκοπός για την επιβολή προστίμων επί διαδικαστικών παραβάσεων (αρ.54 ΚΦΔ). Αντίστοιχη η διάταξη της 551/2006 γνωμοδότησης του ΝΣΚ που πρέπει να εφαρμοστούν κατ' αναλογία και στην περίπτωση του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 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 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1064/27.04.2017: «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.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. [3...]

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπάρσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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)....{.}, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, γ).....{.}»

ενώ στην παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*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 εκπρόσωπο 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 εκπρόσωπο. [...]*

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».

Επειδή, από τις ως άνω ειδικές διατάξεις του άρ. 63 του Ν. 4174/2013 προκύπτει ότι δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής έχει ο υπόχρεος για πράξεις που έχουν εκδοθεί εις

βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση. Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή του άρ.64 παρ.1 του Κ.Δ.Δικ. σύμφωνα με το οποίο ενεργητικώς νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή εκείνος που έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, αναγνωρίζεται στον κληρονόμο το δικαίωμα άσκησης της εν λόγω προσφυγής για λογαριασμό του θανόντα.

Επειδή, η οριζόμενη προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση της κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013, ενδικοφανούς προσφυγής, είναι αποκλειστική, με συνέπεια η παρέλευσή της να επιφέρει την απώλεια του δικαιώματος άσκησης της προσφυγής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν στις 13-11-2019 εις βάρος του με ΑΦΜ: και κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013, με το υπ' αριθμ. /14-11-2019 έγγραφο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στη διεύθυνση κατοικίας του, στο Δ/Δ Χαλκιδικής, Τ.Κ. με RE.....GR

Επειδή τεκμαίρεται ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση της προσβαλλόμενης πράξης με την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την αποστολή αυτής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ήτοι την 29-11-2019. Επομένως, η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ξεκινά στις 30-11-2019 και λήγει στις 29-12-2019.

Επειδή, ο του με ΑΦΜ, εις βάρος του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις απεβίωσε στις 6-4-2020, ήτοι μετά την παρέλευση της αποκλειστικής προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων, του με ΑΦΜ:, ως κληρονόμος - ειδικός διάδοχος του καθ' ου προσβαλλόμενες πράξεις, δεν νομιμοποιείται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή.
Κατόπιν αυτού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **30-12-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και με ΑΦΜ, ως κληρονόμου του με ΑΦΜ:, **ως απαράδεκτης**.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.