



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Καλλιθέα, 22/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1342

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, κατά: α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2016, γ) της της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και δ) της της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 81.106,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 40.553,33 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.156,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **137.816,42 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 116.666,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 58.333,03 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 24.083,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **199.082,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 43.455,03 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 21.727,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **65.182,55 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 825,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 412,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.238,49 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως Δ.Ο.Υ. σε βάρος του αποβιώσαντος Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ. απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκαν:

1. η με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,

2. η με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

3. η με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και

4. η με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

οι οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος του ως άνω φορολογούμενου για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ειδικότερα, στο σκεπτικό της απόφασης της Υπηρεσίας μας αναφέρονται το εξής: «Επειδή περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, δεν αναφέρει ποια είναι τα φορολογικά στοιχεία αξίας μεγαλύτερης των 500€ τα οποία φέρονται να εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου, αλλά αντίθετα αναφέρει τα στοιχεία τα οποία κάνει δεκτά και αφορούν αξία μικρότερη των 500€, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της αξίας εκάστου στοιχείου, ώστε να διαπιστωθεί αν καθένα απ' αυτά είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο των 500€.

Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εξόφλησε φορολογικά στοιχεία άνω των 500€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή η ελεγκτική αρχή καταλογίζει τον ΦΠΑ εισροών που αφορά τα φορολογικά στοιχεία που δεν έγιναν δεκτά στη φορολογία εισοδήματος βάσει του άρθρου 23 περ. β' του ν 4172/2013, χωρίς να αναφέρει οποιαδήποτε διάταξη του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με την οποία δεν έκανε δεκτό τον ΦΠΑ εισροών ύψους 63.139,72€ και 59.900,60€ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα,

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προχωρώντας στην επανάληψη της διαδικασίας εξέδωσε τη με αριθμ. εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2015 και 2016, προκειμένου να αποδείξει ο έλεγχος την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων (αγορών) που έλαβε ο ελεγχόμενος καθαρής αξίας άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και να θεραπευτεί η τυπική πλημμέλεια. Για το λόγο αυτό διενεργήθηκε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Ως προς τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Δεδομένου ότι διαπιστώθηκε μεγάλη απόκλιση στις υποβληθείσες ΜΥΦ και, παρά τις προσκλήσεις του ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, προκειμένου να διερευνηθεί η καταχώρησή τους στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία, στο ποσό των 569.020,98 ευρώ (εισόδημα από χονδρικές πωλήσεις), που καταχωρήθηκε βάσει βιβλίων στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση με αριθμό καταχώρησης, προστέθηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό της διαφοράς των ΜΥΦ (εσόδων) **318.127,71 ευρώ**, διαμορφώνοντας τις χονδρικές πωλήσεις του ελεγχόμενου σε 887.148,69 ευρώ και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 967.003,78 ευρώ.

Ως προς τις αγορές

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα προσκομιζόμενα από τον ελεγχόμενο φορολογικά στοιχεία (και όχι τα δηλωθέντα στις υποβληθείσες ΜΥΦ από τους προμηθευτές του) και αφού κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια στην έρευνα της εξόφλησης των συναλλαγών μέσω πιστωτικού ιδρύματος ύστερα από άνοιγμα λογαριασμών, διαπίστωσε ότι για τις παρακάτω αγορές, συνολικής καθαρής αξίας **121.652,63 ευρώ**, δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των ληφθέντων παραστατικών άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου και ως εκ τούτου προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013:

Επιχείρηση	Μεικτή αξία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.....	6.076,83	5.194,00	882,83
.....	67.604,43	58.285,59	9.318,84
.....	15.439,29	13.667,96	2.071,33
.....	28.956,95	24.749,53	4.207,42
.....	11.054,35	9.448,20	1.606,15
.....	931,46	802,98	128,48
.....	11.690,37	9.504,37	2.186,00
ΣΥΝΟΛΟ	141.753,68	121.652,63	20.401,05

Περαιτέρω, ως προς το Φ.Π.Α., λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων, των εξοφλήσεων αυτών και των αποκλίσεων στις υποβληθείσες ΜΥΦ που αφορούν στα έσοδα του ελεγχόμενου σε σχέση με τις δηλώσεις των αντισυμβαλλομένων, ο έλεγχος διαμόρφωσε τις δηλωθείσες εκροές που αφορούν τις χονδρικές πωλήσεις προσθέτοντας στο σύνολο των δηλωθέντων εκροών τη διαφορά εκροών, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 του ν. 2859/2000 Φ.Π.Α., αξίας 318.127,71 ευρώ και στο φόρο εκροών το ποσό των **46.289,47 ευρώ**.

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Ως προς τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Δεδομένου ότι διαπιστώθηκε μεγάλη απόκλιση στις υποβληθείσες ΜΥΦ και, παρά τις προσκλήσεις του ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, προκειμένου να διερευνηθεί η καταχώρησή τους στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία, στο ποσό των 544.005,95 ευρώ (εισόδημα από χονδρικές πωλήσεις), που καταχωρήθηκε βάσει βιβλίων στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση με αριθμό καταχώρησης, προστέθηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό της διαφοράς των ΜΥΦ (εσόδων) **6.234,08 ευρώ**, διαμορφώνοντας τις χονδρικές πωλήσεις του ελεγχόμενου σε 550.240,03 ευρώ και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 602.705,25 ευρώ.

Ως προς τις αγορές

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα προσκομιζόμενα από τον ελεγχόμενο φορολογικά στοιχεία (και όχι τα δηλωθέντα στις υποβληθείσες ΜΥΦ από τους προμηθευτές του) και αφού κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια στην έρευνα της εξόφλησης των συναλλαγών μέσω πιστωτικού ιδρύματος ύστερα από άνοιγμα λογαριασμών, διαπίστωσε ότι για τις παρακάτω αγορές, συνολικής καθαρής αξίας **291.348,78 ευρώ**, δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των ληφθέντων παραστατικών άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου και ως εκ τούτου προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013:

Επιχείρηση	Μεικτή αξία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.....	57.132,01	48.830,77	8.301,24
.....	15.030,96	12.888,95	2.142,01
.....	78.415,19	67.021,53	11.393,66
.....	10.773,84	9.287,80	1.486,04
.....	6.869,39	6.279,30	590,09
.....	5.533,79	5.028,00	505,79
.....	4.480,61	3.862,60	618,01
.....	8.634,93	7.380,28	1.254,65
.....	35.131,93	30.027,29	5.104,64
.....	27.960,89	22.549,10	5.411,79
.....	12.016,03	10.358,65	1.657,38
.....	1.381,27	1.190,75	190,52
.....	55.441,93	47.386,26	8.055,67
.....	22.531,27	19.257,50	3.273,77
ΣΥΝΟΛΟ	341.334,04	291.348,78	49.985,26

Περαιτέρω, ως προς το Φ.Π.Α., λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων, των εξοφλήσεων αυτών και των αποκλίσεων στις υποβληθείσες ΜΥΦ που αφορούν στα έσοδα του ελεγχόμενου σε σχέση με τις δηλώσεις των αντισυμβαλλομένων, ο έλεγχος διαμόρφωσε τις δηλωθείσες εκροές που αφορούν τις χονδρικές πωλήσεις προσθέτοντας στο σύνολο των δηλωθέντων εκροών τη διαφορά εκροών, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 του ν. 2859/2000 Φ.Π.Α., αξίας 6.234,08 ευρώ και στο φόρο εκροών το ποσό των **829,19 ευρώ**.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης σε βάρος του ελεγχόμενου, οι με αριθμ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και την έντοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ό,τι ποσού έχει καταβάλει δυνάμει των ως άνω πράξεων, ή θα καταβάλει στο μέλλον, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ακυρότητα όλων των προσβαλλομένων σε βάρος του προαναφερθέντος θανόντος πατρός της, καταλογιστικών πράξεων, στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς αυτές εκδόθηκαν μετά το θάνατό του και σε αυτές δεν αναφέρεται το όνομά της ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του, με αποτέλεσμα αυτές να τυγχάνουν νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες και κατ' ακριβολογία ανυπόστατες, ως εκδοθείσες

σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου.

- Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2015 και 2016, καθώς οι εν θέματι καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν σε βάρος του θανόντος πατρός της και αφορούσαν στα φορολογικά έτη αυτά, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν σε αυτήν το έτος 2023, ήτοι μετά την πάροδο της οικείας 5ετούς προθεσμίας παραγραφής που ορίζεται στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. – Δεν υφίστανται πλημμέλειες ή σχετικές παραβάσεις περί φοροδιαφυγής, οι οποίες να καθιστούν νόμιμη την παράτασή της εν λόγω παραγραφής για χρονικό διάστημα πέραν της 5ετίας
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 και έλλειψη αιτιολογίας εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης της οικείας λογιστικής διαφοράς φορολογικής Αρχής – Ειδικότερα εσφαλμένα η φορολογική Αρχή απέρριψε αγορές αγαθών της επιχείρησης του αποβιώσαντος πατρός της, καθαρής αξίας άνω των 500 ευρώ ανά φορολογικό στοιχείο, με μόνη την αιτιολογία της μη εξόφλησής τους εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δεδομένου ότι κατά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του αρ 23 περ. β' του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό και με την ΠΟΛ.1216/2014, για τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς σχετικής με τη μη εξόφληση δαπάνης αγοράς αγαθών αξίας άνω των 500,00 ευρώ, χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδεικνύει και να προβαίνει σε αιτιολογημένη κρίση ότι η συγκεκριμένη δαπάνη εξοφλήθηκε με άλλο μέσο, πλην τραπεζικού και όχι απλά να αποδεικνύει τη μη εξόφληση του τιμήματος του τιμολογίου ή μέρους αυτού εντός του οικείου έτους, καθώς μόνο το γεγονός ότι δεν εξοφλήθηκε ένα φορολογικό στοιχείο εντός της οικείας φορολογικής περιόδου δεν καθιστά a priori ως εκπεστέα τη σχετική δαπάνη, όπως εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε ο έλεγχος
- Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή, από τις διατάξεις των **άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ**, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς και συνεπώς ακληρονόμητες (λ.χ. η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λ.π.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρά προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβυόμενες με το θάνατο του, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση

των χρεών της κληρονομιάς, εκτός αν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. **Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου,**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4987/2022:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα»,

Επειδή, στις διατάξεις άρθρου 45 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου...», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...»

Επειδή, στο υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφό της, η διεύθυνση ελέγχων αναφέρει ότι: «Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού σας αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, και σε ό,τι αφορά θέματα της αρμοδιότητάς μας που θίγονται σε αυτό, σας γνωρίζουμε τα εξής: Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι εκτελεστός τίτλος (άρα και νόμιμος) για την είσπραξη του φόρου είναι, στην προκειμένη περίπτωση, η ίδια η πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, και τα ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ, ο τίτλος καθίσταται άκυρος και η κατ' ακολουθία εκτέλεση που στηρίζεται σε αυτόν είναι μη νόμιμη. Επιπλέον, καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά το θάνατο του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ' ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσης της υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣΤΕ Ολ 179/1977, ΣΤΕ 1014/1983, ΣΤΕ 1779/1988 κ.α.)

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του, βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 λογιστικές διαφορές ύψους 439.780,34 ευρώ και 297.582,86 ευρώ αντίστοιχα, οι οποίες προήλθαν από διαφορές μεταξύ των συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου και των δηλωθέντων από τρίτους και από διαφορές αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013, καθόσον δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των ληφθέντων παραστατικών άνω των 500 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των δηλώσεων Φ.Π.Α. των ίδιων φορολογικών ετών διαπιστώθηκαν διαφορές Φ.Π.Α. αντίστοιχα, οι οποίες προήλθαν από διαφορές μεταξύ των συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης και των δηλωθέντων από τρίτους και ως εκ τούτου διαφορές φορολογητέων εκροών και του

φόρου εκρών και, εν συνεχεία, εκδόθηκαν σε βάρος του αποβιώσαντος ελεγχόμενου οι προσβαλλόμενες πράξεις και καταλογίστηκαν οι σχετικοί φόροι και πρόστιμα.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι δεν αποτελούν νόμιμους τίτλους, καθόσον δεν αναφέρεται σε αυτές το όνομά της ως κληρονόμος.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, αλλά και τα αναφερόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο ως άνω ελεγχόμενος απεβίωσε την **14/08/2022** και κατόπιν τούτου ο έλεγχος, αφού απέστειλε σχετικά έγγραφα προς το Ληξιαρχείογια την χορήγηση πιστοποιητικού πλησιέστερων συγγενών και προς το Ειρηνοδικείο για την χορήγηση πιστοποιητικού περί δημοσίευσης ή μη διαθήκης του ελεγχόμενου και περί αποποίησης ή μη της κληρονομίας του, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είναι η μόνη εξ αδιαθέτου κληρονόμος του, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και με το με αριθμ. πρωτ. πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου δια το οποίου ενημερώθηκε εκ νέου ότι δεν έχει καταχωρηθεί δήλωση αποποίησης από 01/03/2013 μέχρι και την 03/11/2022 για το θανόντα

Ωστόσο, παρότι οι επίμαχες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν μετά τον θάνατο του ελεγχόμενου και αφού ο έλεγχος είχε διαπιστώσει την ιδιότητά της προσφεύγουσας ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του, αυτές πλημμελώς και κατά παράβαση των άνω νομοθετικών διατάξεων, καθώς και του με αριθμό ΔΕΛ Β εγγράφου του Β' Τμήματος της Δ/σης Ελέγχου της ΓΓΔΕ εκδόθηκαν στο όνομα του θανόντος (καθώς και της συζύγου του), χωρίς καμία αναφορά στο όνομα και στα στοιχεία της κληρονόμου και προσφεύγουσας, η οποία είναι κατά νόμον υπόχρεη σε σχέση με τις συγκεκριμένες οφειλές.

Επειδή, συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις αποτελούν μη νόμιμους τίτλους, ως εκδοθείσες κατά ανύπαρκτου προσώπου και καθόσον δεν αναφέρεται το όνομα της κληρονόμου και προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου και οι ταμειακές βεβαιώσεις των κρινόμενων ποσών είναι μη νόμιμες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, μετά τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων με την υπό κρίση προσφυγή λόγων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. 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 τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ν. 4987/2022:

«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».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα “Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου” στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 και 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 επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, και την ακύρωση **για λόγους τυπικής πλημμέλειας** των με αριθμ. προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.