



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.04.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2019

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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».

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 12.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, το γένος και, Α.Φ.Μ., και της, Α.Φ.Μ., κατοίκωνΚορινθίας, ως κληρονόμων, μετά του, Α.Φ.Μ., του αποβιώσαντος, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωή Κορινθίας και κληρονόμου εκ διαθήκης (του), του μεταποβιώσαντος,, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωήΚορινθίας, κατά της υπ' αριθ./**06.11.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, το γένος και, Α.Φ.Μ., και της, Α.Φ.Μ., κατοίκων

Κορινθίας, ως κληρονόμων, μετά του, Α.Φ.Μ., του αποβιώσαντος, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωή Κορινθίας και κληρονόμου εκ διαθήκης (του), του μεταποβιώσαντος,, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωήΚορινθίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ./06.11.2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 37.625,54 €, πλέον 45.150,65 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 82.776,192 €.

Οι παραπάνω διαφορές φόρου προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ (Επανάληψη Διαδικασίας βάσει αποφάσεων της ΔΕΔ) που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Στις 17.09.2005 απεβίωσε ο με κληρονόμους εξ αδιαθέτου, κατά τα άρθρα 1813-1824 του Αστικού Κώδικα, τη σύζυγό του κατά 3/6, τον αμφιθαλή αδελφό του και τους γονείς τουκαι κατά 1/6 έκαστος.

- Στις 19.11.2015 απεβίωσε ο, ο οποίος με την από 03.08.2014 χειρόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ./26-07-2016 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Ξυλοκάστρου, κατέλειπε ως κληρονόμους για την περιουσία του τη σύζυγό τουκαι τον υιό του, ενώ στο κληρονομικό του μερίδιο ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του προαποβιώσαντος υιού του, το οποίο δεν συμπεριελήφθη στην ως άνω διαθήκη, εχώρησε εξ αδιαθέτου διαδοχή, ήτοι στο 1/6 κατέστησαν κληρονόμοι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η σύζυγός του κατά 1/4 και ο υιός του κατά 3/4.

- Με την υπ' αρ./17.06.2010 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κιάτου, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του αποβιώσαντος, με αντικείμενο εργασιών οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, για τις διαχειριστικές περιόδους 27.03.2002 - 31.12.2002, 01.01 - 31.12.2003, 01.01 - 31.12.2004 & 01.01 -17.09.2005. Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η από 27.04.2011 έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει της οποίας τα αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων από τους εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δερβενίου πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., επ' ονόματι του ελεγχόμενου, για κάθε έναν από τους κληρονόμους του και η φορολογική υποχρέωση εκάστου επιμερίσθηκε στην πρώτη σελίδα των πράξεων κατά το λόγο της κληρονομικής του μερίδας.

- Η σύζυγος του,, προσέφυγε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου, κατά των Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επί της προσφυγής αυτής δεν έχει εκδοθεί εισέτι απόφαση.

- Οι κληρονόμοι του: (α) (β) και (γ) (πατέρας, μητέρα και αδελφός αντίστοιχα, προσέφυγαν από κοινού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου, κατά των Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α., προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν στο όνομά τους και όχι στο όνομα του θανόντος.

Οι προσφυγές αυτές απορρίφθηκαν ως αβάσιμες σύμφωνα με τις αρ.,,,/2012 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου.

- Κατά των αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι του άσκησαν εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Τριπόλεως, το οποίο με τις αρ.,.....,..... &/2015 αποφάσεις του, εξαφάνισε τις εκκαλούμενες αποφάσεις και ακύρωσε

τις Πράξεις Προσδιορισμού ΦΠΑ με το αιτιολογικό ότι «εφόσον οι επίμαχες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ αφορούν φορολογική υποχρέωση του μέχρι το χρόνο του θανάτου του, έπρεπε να εκδοθούν στο όνομα του θανόντος και όχι στο όνομα των κληρονόμων του».

- Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η υπ' αρ./14.04.2015 εντολή ελέγχου για τον αποβιώσαντα για τις διαχειριστικές περιόδους 27.03.2002 – 31.12.2002, 01.01. – 31.12.2003, 01.01 – 31.12.2004 & 01.01.2015 – 17.09.2005.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 18.11.2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκαν στο όνομα του θανόντος, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αρ./18.11.2015,/18.11.2015,/18.11.2015 και/18.11.2015 αντιστοίχως για τις διαχειριστικές περιόδους 27.03.2002 – 31.12.2002, 01.01. – 31.12.2003, 01.01 – 31.12.2004 & 01.01.2015 – 17.09.2005.

Κατά των πράξεων αυτών οι: (α), Α.Φ.Μ.και (β) Α.Φ.Μ., ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος και του μετέπειτα αποβιώσαντος ετέρου κληρονόμου αυτού, υπέβαλαν ενώπιον της υπηρεσίας μας τις με αριθ. πρωτ.,, και/27.01.2016 ενδικοφανείς προσφυγές με τις οποίες ζητούσαν την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι αυτές πάσχουν ακυρότητας διότι εκδόθηκαν στο όνομά τους και όχι στο όνομα του θανόντος.

Από την υπηρεσία μας εκδόθηκαν οι με αριθ.,, και/15.04.2016 αποφάσεις με τις οποίες ακυρώθηκαν οι προαναφερόμενες πράξεις, επειδή επί του σώματος αυτών δεν αναφέρεται ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, ούτε αναφέρονται τα στοιχεία τους, ούτε και η κληρονομική μερίδα εκάστου.

- Σε εκτέλεση των αποφάσεων της υπηρεσίας μας εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η υπ' αρ./02.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 27.03-31.12.2002, καθώς και οι υπ' αριθ./02.06.2016,/02.06.2016 και/02.06.2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01.01. – 31.12.2003, 01.01 – 31.12.2004 & 01.01.2015 – 17.09.2005 αντίστοιχα.

Κατά των πράξεων αυτών οι: (α), Α.Φ.Μ.και (β) Α.Φ.Μ., ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος και του μετέπειτα αποβιώσαντος ετέρου κληρονόμου αυτού, υπέβαλαν ενώπιον της υπηρεσίας μας τις με αριθ. πρωτ.,,, και/18.06.2016 ενδικοφανείς προσφυγές με τις οποίες ζητούσαν την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι αυτές πάσχουν ακυρότητας διότι στις εκδοθείσες πράξεις ΦΠΑ δεν αναφέρεται ως υπόχρεος η σύζυγος του αποβιώσαντος, ούτε το υπόλοιπο ποσοστό, σε ποιους κληρονόμους ανήκει.

Από την υπηρεσία μας εκδόθηκαν οι με αριθ.,, και/16.12.2016 αποφάσεις με τις οποίες ακυρώθηκαν οι προαναφερόμενες πράξεις, επειδή επί του σώματος αυτών δεν αναφέρεται ως υπόχρεος η σύζυγος του αποβιώσαντος, κατά το λόγο της κληρονομικής της μερίδας.

- Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η υπ' αρ./19.04.2017 εντολή ελέγχου για τον αποβιώσανταγια τις διαχειριστικές περιόδους 27.03.2002 – 31.12.2002, 01.01. – 31.12.2003, 01.01 – 31.12.2004 & 01.01.2015 – 17.09.2005.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 06.11.2017 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου ΦΠΑ (επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκαν στο όνομα του θανόντος, η με αρ./06.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 27.03-31.12.2002, καθώς και οι υπ' αριθ./06.11.2017,/06.11.2017 και/06.11.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01.01. – 31.12.2003, 01.01 – 31.12.2004 & 01.01.2015 – 17.09.2005 αντίστοιχα.

Οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν επ' ονόματι του αποβιώσαντοςπου απεβίωσε στις 17.09.2005 και επί αυτών αναγράφεται: «εκδίδεται η παρούσα για λογαριασμό των κληρονόμων ως κατωτέρω: ως νόμω υπόχρεοι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του και ως εκ διαθήκης κληρονόμοι του μεταποβιώσαντος

πατέρα (.....), κατά την οποία διαθήκη από 03.08.2014 (πρακτικό δημοσίευσης με αρ./2016 με ημερομηνία 26.07.2016 του Ειρηνοδικείου Ξυλοκάστρου), ορίζεται γενικός κληρονόμος του πατέρα, ο γιός του, πλην της επικαρπίας του σπιτιού σταΚορινθίας που περιέχεται στη σύζυγό του Συνεπώς κληρονόμοι: α) κατά τα 3/6 ή ειδικότερα κατά τα 12/24 η, κληρονομική μερίδα ως νόμω υπόχρεη, μετά τον θάνατο από 17.09.2005 του συζύγου της, που έχει προσφύγει με ξεχωριστή διοικητική προσφυγή. Β) κατά τα 2/6 ή ειδικότερα κατά τα 8/24 ο, και έχοντας ως άθροισμα: 1) το 1/6 ή ειδικότερα τα 4/24 ως νόμω υπόχρεος μετά τον θάνατο από 17.09.2005 του (αδελφός) και 2) το 1/6 ή ειδικότερα τα 4/24 ως κληρονόμος του ποσοστού του πατέρα του (.....), μετά τον θάνατό του και την δημοσίευση της διαθήκης του από 26.07.2016 Ήτοι, $1/6 + 1/6 = 2/6$ ή ειδικότερα $4/24 + 4/24 = 8/24$ γ) κατά τα 1/6 ή ειδικότερα κατά τα 4/24 η, ως νόμω υπόχρεη μετά τον θάνατο από 17.09.2005 του γιού της,».

Κατά των πράξεων αυτών οι: (α), Α.Φ.Μ.και (β) Α.Φ.Μ., ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος και του μετέπειτα αποβιώσαντος ετέρου κληρονόμου αυτού, υπέβαλαν ενώπιον της υπηρεσίας μας τις με αριθ. πρωτ.,, και/12.12.2017 ενδικοφανείς προσφυγές.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η προσβαλλομένη πράξη εκδίδεται μεν, επ'ονόματι των πραγματικών, σήμερα, κληρονόμων, αλλά δεν αναγράφεται και δεν επισημαίνεται ότι ο ήταν κληρονόμος του αποβιώσαντος, και με πόσο ποσοστό, ώστε να δικαιολογείται το αναγραφόμενο στην προσβαλλόμενη πράξη, «..... Β) κατά τα 2/6 ή ειδικότερα κατά τα 8/24, και έχοντας ως άθροισμα 1) το 1/6 ή ειδικότερα, τα 4/24 ως νόμω υπόχρεος μετά το θάνατο από 17-09-2005 του (αδελφός) και 2) το 1/6 ή ειδικότερα τα 4/24 ως κληρονόμος του ποσοστού του πατέρα του (.....), μετά το θάνατό του και την δημοσίευση της διαθήκης του από 26/07/2016. Ήτοι $1/6 + 1/6 = 2/6$ ή ειδικότερα, $4/24 + 4/24 = 8/24$ »
2. ήταν αδύνατο να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του κληρονομούμενου λόγω ανωτέρας βίας.
3. δεν επιβάλλονται πρόστιμα του Κ.Β.Σ. στους κληρονόμους αποβιώσαντος φυσικού προσώπου
4. παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης
5. το βιβλίο εσόδων-εξόδων και προσκομίζουμε αύθις, με την παρούσα απάντηση, τα στοιχεία του οποίου συμπίπτουν, απόλυτα με τα υποβληθέντα στη φορολογική αρχή, η αξία των εκροών συμφωνεί με την αναγραφόμενη στο βιβλίο, οι δε εισροές προκύπτουν και από το βιβλίο και από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί και συμφωνούν απόλυτα
6. δεν είναι εικονικά τα ληφθέντα τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως τέτοια από τον έλεγχο.
7. σύμφωνα με την 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ η υπό κρίση χρήση έχει παραγραφεί.

Οι προσφεύγοντες, κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2017/29.12.2017 ΥΠΟΜΝΗΜΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν είναι νόμιμη η θεβαίωση των φόρων, ως οι ατομικές ειδοποιήσεις χρεών, διότι υποχρεούμαστε σε καταβολή ποσών και οι κληρονόμοι και ο κληρονομούμενος, με τα ίδια ποσά.
2. οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φπα δεν είναι νόμιμες, καθόσον δεν επιμερίζουν τους οφειλόμενους φόρους καθενός σύμφωνα με το ποσοστό κληρονομίας του, και το οποίο δεν προκύπτει από κανένα σημείο της πράξεως.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72 μεταβατικές διατάξεις

“§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Α' 248/07.11.2000) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 57. Παραγραφή

“§1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

§2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, **όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:**

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

§3. Σε περίπτωση υποβολής **εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης** ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, **ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση”.**

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

“3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”.

****Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν. 3610/2007 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-11-2007), σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 27 του ιδίου νόμου”.

Επειδή, σύμφωνα με την **1738/2017** απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση της παραγραφής φορολογικών υποθέσεων με τις διατάξεις των νόμων **3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 ν. 3842/2010.**

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση [ΣτΕ 1738/2017](#), και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. [3888/2010](#), όπως τροποποιήθηκε με το [άρθρο 4 παρ. 7](#) του ν. [3899/2010](#), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. [4002/2011](#) και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. [4098/2012](#) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του [άρθρου 11](#) του ν. [3513/2006](#), του [άρθρου 29](#) του ν. [3697/2008](#), του [άρθρου 10](#) του ν. [3790/2009](#) και του [άρθρου 82](#) του ν. [3842/2010](#), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. [3862/2010](#), δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. [ΣτΕ 1623/2016 7μ.](#))- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. (απόφαση [ΣτΕ 2932/2017](#))

Επειδή, σύμφωνα με την [ΣτΕ 282/2018](#) Σχετικά με την αντισυνταγματικότητα των παρατάσεων παραγραφής για τις υποθέσεις ΦΠΑ (σκέψη 5) . Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 57 παρ. 1 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια έως την έκδοση της ένδικης καταλογιστικής πράξεως με τις ακόλουθες διατάξεις, οι οποίες ορίζουν τα εξής: [άρθρο 11](#) του ν. [3513/2006](#) (ΦΕΚ 265/5.12.2006, τ. Α') «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». [άρθρο 29](#) του ν. [3697/2008](#) (ΦΕΚ 194/25.9.2008 τ. Α') «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». [άρθρο 10](#) του ν. [3790/2009](#) (ΦΕΚ 143/7.8.2009 τ. Α') «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». [άρθρο 82](#) του ν. [3842/2010](#) (ΦΕΚ 58/23.4.2010 τ. Α'), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β' του ν. [3862/2010](#) (ΦΕΚ 113/13.7.2010) «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

(σκέψη 6) Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής: Το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε ότι κατά τη διάταξη του [άρθρου 57 παρ. 1](#) του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φ.π.α. παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής εκκαθαριστικής δήλωσης, με την έννοια ότι μέσα στην πενταετία αυτή πρέπει να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον υπόχρεο η σχετική πράξη προσδιορισμού φ.π.α.....

(σκέψη 7) Επειδή, με την προαναφερόμενη [ΣτΕ 1738/2017](#) απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι οι παρατεθείσες στην πέμπτη σκέψη διατάξεις (άρθρα 11 του ν. [3513/2006](#), 29 του ν. [3697/2008](#), 10 του ν. [3790/2009](#) και 82 του ν. [3842/2010](#)) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων έτους. Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή έγιναν δεκτά τα εξής: *Εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις, σύμφωνα με το οποίο «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο*

ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παραγραφή 1 του ως άνω άρθρου 78. Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για το λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

(σκέψη 8) Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η προαναφερόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, είναι ορθή, διότι, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, οι ως άνω διατάξεις του [άρθρου 11](#) του ν. [3513/2006](#), του [άρθρου 29](#) του ν. [3697/2008](#), του [άρθρου 10](#) του ν. [3790/2009](#) και του [άρθρου 82](#) του ν. [3842/2010](#), με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, όπως είναι και η ένδικη χρήση 2001, αντίκεινται προς τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση της ένδικης πράξεως, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1125/25.11.2004** με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. **327/04** γνωμοδότηση του **Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. (Αρ.Πρ: 1095248/18441ΔΕ-Α)

“..... Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. [2238/1994](#) και 57 παρ. 1 Ν. [2859/2000](#) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#)).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, καθώς και από το αρ. πρωτ. ΕΜΠ/22.03.2018 (αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/26.03.2018) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ σε σχετικό έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκύπτουν τα κατωτέρω:

1. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος ΦΠΑ στον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/05, δυνάμει της υπ' αριθ./17.06.2010 εντολής τακτικού ελέγχου.
2. ο έλεγχος ήταν ο αρχικός, και η ανωτέρω επιχείρηση δεν έχει περαιώσει με οποιονδήποτε νόμο τις διαχειριστικές χρήσεις 2002 – 2005.
3. οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκαν από τον γενόμενο τακτικό έλεγχο, βάσει της προαναφερθείσας αρχικής εντολής ελέγχου, και στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ..
4. για τη χρήση 2005 έχει υποβληθεί η με αριθ./30.04.2007 **εκπρόθεσμη** εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.
5. η κοινοποίηση της αρχικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έγινε το μήνα Ιούνιο 2011.
6. α) σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./08.01.2010 δελτίο πληροφοριών της Υ.Π.Ε.Ε. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ με το αρ. πρωτ./26.02.2010 έγγραφο, βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ'αριθμ./17.06.2010 εντολή ελέγχου, ο επιτηδευματίας εν ζωή

ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ, “είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά τιμολόγια. και επίκειται παραγραφή”

β) σύμφωνα με το υπ’ αριθμ. πρωτ./22.09.2010 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ (αρ. πρωτ./29.09.2010 Δ.Ο.Υ. ΔΕΡΒΕΝΙΟΥ), το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ με το αρ. πρωτ./06.10.2010 έγγραφο αφορούσε τη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 21.771,00 € τη χρήση 2003 από τη επιχείρηση

7. δεν υπάρχει καμία εξαίρεση από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000.

8. οι μετέπειτα εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είναι βάσει δικαστικών αποφάσεων και επανάληψης διαδικασίας βάσει αποφάσεων της ΔΕΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2859/2000 καθώς και των αποφάσεων του ΣτΕ, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2005 την 31.12.2011.

Ως εκ τούτου, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου** για επιβολή **αρχικής** πράξης φόρου προστιθέμενης αξίας και κοινοποίηση της πράξης αυτής, καθώς και των μετέπειτα εκδοθέντων πράξεων, σε βάρος του θανόντα και για λογαριασμό των κληρονόμων, **για τη διαχειριστική χρήση 2005, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ως προς τον έβδομο λόγο, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «*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, ς) 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.*»

Επειδή σύμφωνα με το υπ’ αριθμ. ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφό της Διεύθυνσης ελέγχων του ΥΠ. ΟΙΚ.: «αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, 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 συγγληρονόμων 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, η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη, εκδόθηκε στο όνομα του αποβιώσαντος-κληρονομούμενου για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, και γίνεται ειδική μνεία ότι, η πράξη αυτή εκδίδεται για λογαριασμό όλων των κληρονόμων, με τη κληρονομική μερίδα του καθενός.

Συνεπώς η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα εκδόθηκε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις που διέπουν τη διαδικασία έκδοσής της, και ως εκ τούτου ο πρώτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Επειδή, οι διατάξεις του [Άρθρου 30. Προσδιορισμός φόρου](#) του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου 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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

[Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο](#)

“7.Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκειμένου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,...”

[Άρθρο 53. Βεβαίωση του φόρου](#)

“1. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35 τον κύριο και πρόσθετο φόρο που προκύπτει:

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των πράξεων προσδιορισμού του φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 49 και 50. Στην περίπτωση πράξεων του άρθρου 49, για τις οποίες έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη προσφυγή, η είσπραξη η του 50% του ποσού που βεβαιώθηκε σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, αναστέλλεται έως την κοινοποίηση στην αρμόδια φορολογική αρχή της οριστικής πρωτόδικης απόφασης.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και πάντως όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης”.

[Άρθρο 55. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου](#)

“Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 38,...”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 1885 του ΑΚ, “Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγγληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός”.

Επειδή, από τα παραπάνω, προκύπτει σαφώς, ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδόθηκε η οριστική προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φπα, με την οποία καθορίστηκε το ποσό της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή του φόρου, αλλά σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 36, 53 & 55 του ν. 2859/2000 και 1885 του ΑΚ για τις φορολογικές υποχρεώσεις του υποκείμενου στο φόρο, μέχρι το θάνατο του, φέρουν οι κληρονόμοι αυτού, οι οποίες διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός. Ως εκ τούτου, ο δεύτερος λόγος του σχετικού υποβληθέντος υπομνήματος, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

“1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....”

Άρθρο 21. Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Χρόνος διαφύλαξης αυτών.

“2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας”.

Άρθρο 36. Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

“1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργασία για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής”.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται, ότι η μη διαφύλαξη και μη επίδειξη των αιτηθέντων κατά τον έλεγχο βιβλίων & στοιχείων, δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα των, αλλά σε γεγονός ανωτέρας βίας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες, δεν απέδειξαν, ότι είχαν καταβάλει την επιβαλλομένη εκ των περιστάσεων άκρα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, και δεν απέδειξαν, ότι η μη διαφύλαξη αυτών, δεν οφείλεται σε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας.

Επειδή, “η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τήρησης διαφυλάξεως λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών αρχών της επιχειρήσεως.Εξάλλου, από την παράλειψη του υποχρέου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του. Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υποχρέου είναι εξαιρετικώς δυσχερές, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή.” ΣτΕ 1038/2011.

Επειδή, από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ανωτέρα βία για την απώλεια και μη προσκόμιση στον διενεργηθέντα έλεγχο από τη αρμόδια Δ.Ο.Υ., του βιβλίου εσόδων – εξόδων καθώς και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και δαπανών.

Επειδή, α) δεν επεδείχθησαν το σύνολο των βιβλίων για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων, **β)** δεν επεδείχθησαν το σύνολο των στοιχείων (εσόδων-εξόδων) για καμία από τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, **γ)** δεν αποδεικνύεται ανωτέρα βία που στη προκειμένη περίπτωση βάσει των πραγματικών περιστατικών, δεν προκύπτει.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

“§2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

§3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος”.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

“§1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία)”.

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

“1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου”.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια επαληθεύσεων, λόγω μη επίδειξης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι, να καθίστανται ανέφικτες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου, τα δε βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ενώ δεν αναγνωρίζεται η αξία των εισροών και ο φόρος των εισροών δεδομένου ότι δεν επιδείχθηκαν το σύνολο των βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων, ώστε να διαπιστωθεί ότι ο ελεγχόμενος κατέχει νόμιμα φορολογικά στοιχεία για την έκπτωση του φόρου τους, και ότι αυτά έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία.

Ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, οι δε προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισροών, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι, καθόσον, ελήφθησαν υπόψη, και οι τυχόν καταβολές φπα, για τη τελική διαμόρφωση του χρεωστικού υπολοίπου στη κρινόμενη διαχειριστική χρήση, φπα, και τα όποια στοιχεία προσκόμισε και έλαβε υπόψη του ο έλεγχος πριν το τελικό αποτέλεσμα.

Ως εκ τούτου ο δεύτερος και πέμπτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτονται, ως αβάσιμοι και αναπώδικοι.

Επειδή, σύμφωνα με [άρθρο 19 παρ. 4](#) του Ν.2523/1997 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του [Π.Δ. 186/1992](#): «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του [Π.Δ. 186/1992](#) ορίζεται ότι: «*Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....*»

Επειδή, η εικονικότητα των τιμολογίων είναι πλήρως αιτιολογημένη, όπως αποδεικνύεται από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου. Ειδικότερα, όπως προκύπτει και από την από έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ, αποσπάσματα της οποίας μεταφέρονται αυτούσια στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου και την οποία αποδέχεται πλήρως ο έλεγχος, η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών της με την εκδότρια επιχείρηση , με ΑΦΜ, αποδεικνύεται πλήρως.

Επειδή, οι προσφεύγοντες, δεν προσκομίζουν οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς των περί μη εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσβάλλεται κανένα πρόστιμο του Κ.Β.Σ., ο τρίτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλεται αλυσιτελώς, και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

“§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να

διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του **άρθρου 6 ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), “οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.”

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε εγγράφως με τις υπ’ αριθμ. πρωτ./20.09.2017,/20.09.2017,/20.09.2017 συστημένες επιστολές, στους κληρονόμους εξ’ αδιαθέτου του αποθανόντος, το με αριθμό/19.09.2017 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φπα, με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος οι προσφεύγοντες απάντησαν με το υπ’ αριθμ. πρωτ./16.10.2017 έγγραφο, παραθέτοντας τις απόψεις της επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων, τις οποίες και έλαβε υπόψη ο φορολογικός έλεγχος.

Ως εκ τούτου ο τέταρτος ισχυρισμός της ενδικοφανούς προσφυγής, περί καταστρατήγησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησης ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της

ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1280/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον υπόχρεο, οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης, σε περίπτωση μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Κατά συνέπεια, η ατομική ειδοποίηση αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του, καθώς και ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ο πρώτος λόγος του υπομνήματος**, επειδή η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «***Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.***».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση

εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./12.12.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, το γένος και, Α.Φ.Μ., και της, Α.Φ.Μ., κατοίκωνΚορινθίας, ως κληρονόμων, μετά του, Α.Φ.Μ., του αποβιώσαντος, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωή Κορινθίας και κληρονόμου εκ διαθήκης (του), του μεταποβιώσαντος,, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωήΚορινθίας, και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ'αριθμ./06.11.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2005	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	37.625,54 €	37.625,54
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	45.150,65 €	-
Πρόστιμο παρ. 2 άρ. 58α Κ.Φ.Δ. 50%	-	18.812,77
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%	-	14.282,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	82.776,19 €	70.720,76

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 45.150,65 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (18.812,77 + 14.282,65) 33.095,42 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/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.