



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: 2017

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., κατοίκων Κορινθίας, ως κληρονόμων, μετά του, Α.Φ.Μ., του αποβιώσαντος του, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωή Κορινθίας και κληρονόμου εκ διαθήκης (του), του μεταποβιώσαντος,, Α.Φ.Μ., κατοίκου εν ζωή Κορινθίας, κατά της υπ' αριθ. /06.11.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2003, 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 ζωή Κορινθίας, 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 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 36.334,71 €, πλέον 43.601,65 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 79.936,36 €.

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 του και 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 του και 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 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 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 αποβιώσαντος που 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 στα 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, 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 κληρονόμου 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 βεβαίωση 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 παράγραφο 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής 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 2003 έχει υποβληθεί η με αριθ./18.03.2004 **εμπρόθεσμη** 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 ζωήΚΟΡΙΝΘΙΑΣ, "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 2003 την 31.12.2009.

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 2003, έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι βάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** 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 ζωή Κορινθίας, και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθμ./06.11.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2003, 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 :

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	36.334,71	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	43.601,65	0,00
Σύνολο για βεβαίωση	79.936,36	0,00

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/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.