



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 04/03/2015

Αριθμός απόφασης: 879

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 05/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κάτοικος Χανίων, οδός, με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ Χανίων, το μεν ενεργώντας για τον εαυτό της ατομικά το δε ως ασκούσα τη γονική μέριμνα της ανήλικης κόρης της, κατοίκου Χανίων, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθ./05-11-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων διαχειριστικής περιόδου 01/01/1997-31/12/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ./05-11-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων διαχειριστικής περιόδου 01/01/1997-31/12/1997 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ../2003 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 03/03/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κάτοικος Χανίων, οδός, με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ Χανίων, το μεν ενεργώντας για τον εαυτό της ατομικά το δε ως ασκούσα τη γονική μέριμνα της ανήλικης κόρης της, κατοίκου Χανίων, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με βάση την από .../2003 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ Χανίων, που αφορούσε στις χρήσεις 1995, 1996 και 1997 εκδόθηκε στο όνομα του θανόντοςμε ΑΦΜ η με αρ./10-09-2003 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 1997 ποσού 38.899,11€ πλέον 116.697,33€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η ανωτέρω πράξη κοινοποιήθηκε στους τότε φερόμενους ως κληρονόμους 1. (πατέρα), 2. (μητέρα), 3. (αδερφό) και 4. (αδερφό).

Οι προαναφερόμενοι συγγενείς κατέθεσαν την με αρ. .../2004 προσφυγή .

Το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Χανίων με την με αρ. .../2009 απόφασή του ακύρωσε την με αρ. .../2003 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διότι η πράξη εκδόθηκε μη νόμιμα κατά ανύπαρκτου κατά το χρόνο εκδόσεώς της (10-09-2003) προσώπου (ημερομηνία θανάτου 6 ή 7-7-1997).

Στη συνέχεια εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ Χανίων οι με αρ. .../23-06-2010, .../23-06-2010, .../23-06-2010 και .../23-06-2010 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ έτους 1997 στο όνομα των κληρονόμων.

Οι συγγενείς προσέφυγαν εκ νέου κατά των ανωτέρω πράξεων.

Το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Χανίων με τις με αρ. .../2013, .../2013, .../2013 και .../2013 αποφάσεις του ακύρωσε τις με αρ. .../23-06-2010, .../23-06-2010, .../23-06-2010 και .../23-06-2010 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ έτους 1997 διότι εκδόθηκαν μη νόμιμα σε μη κληρονόμους του θανόντος μιας και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην από 22/07/1997 ιδιόχειρη διαθήκη του που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ. .../1999 Πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χανίων κατά τη συνεδρίαση της 18.2.1999 καταλείπει τα περιουσιακά του στοιχεία στην ανιψιά του και την αφήνει ως μοναδική κληρονόμο.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ Χανίων εξέδωσε την με αρ./05-11-2014 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1997-31/12/1997 στο όνομα της κληρονόμου, της οποίας τη γονική μέριμνα ως ανήλικη ασκεί η προσφεύγουσα, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 38.899,11 €, πλέον 46.678,93 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου και πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 1997 έχει παραγραφεί.
- Η προσφεύγουσα και η ανήλικη κόρη της ενημερώθηκαν για την ύπαρξη της επίδικης πράξης και της διαθήκης την ημέρα της επίδοσης της εν λόγω πράξεως και έχουν ξεκινήσει οι διαδικασίες αποποίησης της κληρονομιάς και ακύρωσης της διαθήκης.
- Η διαθήκη με την οποία καθίσταται ως μοναδική κληρονόμος η ανήλικη κόρη της προσφεύγουσας είναι άκυρη, καθώς φέρεται να έχει συνταχθεί σε ημερομηνία μεταγενέστερη αυτής που απεβίωσε ο κληρονομούμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 66 του Ν.4174/13 : «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».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 52 ν. 1642/1986, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 24 του άρθρου 11 ν. 2386/1996, που ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, η κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 39 και 49 δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για πράξη του άρθρου 39, η από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων. **Σύμφωνα δε με την παρ. 2, κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά τη πάροδο δεκαετίας, εφόσον: α) Δεν υποβλήθηκε προσωρινή η εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω η εν μέρει, οφείλεται σε πράξη η παράλειψη από πρόθεση του υποχρέου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39.**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 57 ν. 2859/2000 όπως αντικ. με την παρ. 12 του άρθρου 39 ν. 3220/2004, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. Σύμφωνα με την παρ. 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 περιοδική η εκκαθαριστική δήλωση,** Το ως άνω άρθρο 57 ν. 2859/2000 αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 άρθρου 62 ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. Α58/23-4-2010) ως εξής : Άρθρο 57 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, (.....)**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 87 του Ν.2362/1995: «**Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησεως από οποιονδήποτε** είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), **η προβλεπόμενη παραγραφή της**

απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεώς του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από της επιμελείας των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησής με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως. Το ως άνω αποτέλεσμα επάγεται και η αίτηση του Δημοσίου προς το δικαστήριο όπως επιτρέψει την προσωπική κράτηση του οφειλέτη του. Σε περίπτωση ακυρώσεως κατασχέσεως ή άλλης πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως εντός της ανωτέρω προθεσμίας επανάληψης της ίδιας ή άλλης πράξεως η αναγκαστικής (διοικητικής) εκτελέσεως, επί του ιδίου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου, του ιδίου ή άλλου προσώπου ευθυνόμενου κατά το άρθρο 88 παράγραφος 1 περίπτωση γ' του παρόντος, η δια της ακυρωθείσας πράξεως επελθούσα διακοπή της παραγραφής της απαιτήσεως λογίζεται μηδέποτε εξαλειφθείσα».

Επειδή η με αρ. .../2003 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 1997 κοινοποιήθηκε την 04/12/2003, ήτοι εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που έληγε εν προκειμένω την 31/12/2008 (αφού δεν είχε υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 1997 και η παραγραφή είναι 10 ετής) και η Διοίκηση έχει ενεργήσει εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 87 του Ν.2362/1995 (οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί κάθε φορά μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία που επιδόθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ οι αποφάσεις του Δικαστηρίου). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου και πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 1997 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1721 του αστικού Κώδικα : «Η ιδιόγραφη διαθήκη γράφεται ολόκληρη με το χέρι του διαθέτη, χρονολογείται και υπογράφεται από αυτόν. Από τη χρονολογία πρέπει να προκύπτει η ημέρα, ο μήνας και το έτος. Η ιδιόγραφη διαθήκη δεν υποβάλλεται σε κανέναν άλλο τύπο. **Ψευδής ή εσφαλμένη χρονολογία δεν επάγεται μόνη της την ακυρότητα της ιδιόγραφης διαθήκης.** Απλές προσθήκες σε περιθώριο ή σε υστερόγραφο υπογράφονται από το διαθέτη, διαφορετικά θεωρούνται σαν να μην έχουν γραφεί. Διαγραφές, παρεγγραφές ξύσματα ή άλλα τέτοια εξωτερικά ελαττώματα βεβαιώνονται από το δικαστήριο που δημοσίευσε τη διαθήκη και μπορούν, κατά την κρίση του δικαστηρίου, να επιφέρουν ολική ή μερική την ακυρότητα της διαθήκης». (σχετ. το με αρ. πρωτ./13 έγγραφο του ΝΣΚ - ΔΙΚΑΣΤΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΧΑΝΙΩΝ)

Επειδή η αποποίηση της κληρονομιάς γίνεται εντός των προθεσμιών που αναφέρονται στις διατάξεις του Άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα και συγκεκριμένα μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε ο κληρονόμος την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης.

Επειδή η αποποίηση κληρονομιάς, όταν πρόκειται για ανήλικο τέκνο, πρέπει να γίνει από τους γονείς του, αφού αυτοί εξασφαλίσουν ειδική άδεια προς τούτο με την έκδοση δικαστικής απόφασης και η τετράμηνη προθεσμία ξεκινά από τότε που οι γονείς του ανήλικου έμαθαν ότι το τέκνο τους κατέστη κληρονόμος και συνεπώς τα γεγονότα της γνώσης της επαγωγής ερευνώνται αν συντρέχουν στο πρόσωπο του εκπροσωπούντος το ανήλικο.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο, πατέρας της μοναδικής εκ διαθήκης κληρονόμου, είχε λάβει γνώση της διαθήκης μιας και επικαλείται την δημοσίευσή της στην από 30-01-2004 προσφυγή που κατέθεσε στη Β' Δ.Ο.Υ Χανίων κατά της με αρ./10-09-2003 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, διάστημα κατά το οποίο τελούσε σε έγγαμο βίο με την προσφεύγουσα

και ασκούσαν από κοινού τη γονική μέριμνα της ανηλίκου κληρονόμου και ως εκ τούτου, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, τεκμαίρεται και η γνώση αυτής.

Επειδή μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας, η διαθήκη δεν έχει δικαστικώς ακυρωθεί, συνεπώς όπως προκύπτει και από τις δημοσίου δικαίου διατάξεις του Αστικού Κώδικα, από τη δημοσίευσή της ισχύει έναντι πάντων και παράγει τα έννομα αποτελέσματά της. Περαιτέρω δε δεν έχει γίνει αποποίηση της κληρονομιάς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 05/12/2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της το μεν ενεργώντας για τον εαυτό της ατομικά το δε ως ασκούσα τη γονική μέριμνα της ανήλικης κόρης της

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

Διαφορά φόρου	38.899,11
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	46.678,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.578,04

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).