



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1608

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, οδός, αριθμός, με Α.Φ.Μ.:, και της, κατοίκου, οδός, αριθμός με Α.Φ.Μ.:, αμφότερων των ανωτέρω ως κληρονόμων του του με Α.Φ.Μ.: (απεβίωσε την 03-03-2022), με διεύθυνση δηλωθείσα στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, οδός, αριθμός, κατά:

- α) Της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2011,
- β) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2013,
- γ) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικονομικού έτους 2012 (Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011) ,
- δ) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- ε) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:, και της, με Α.Φ.Μ.:, (ως κληρονόμων του αποβιώσαντος, έκαστος κατά το ποσοστό της εξ αδιαθέτου κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε αυτόν και δη κατά 50%), 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:

A. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2011, καταλογίστηκε σε βάρος του με Α.Φ.Μ.: ειδικό πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού **21.612,00€**.

Η παραβάσεις αφορούν σε έκδοση, από τον με αντικείμενο εργασιών «», εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 43.224,00€ πλέον ΦΠΑ 43.224,00€ για τα οποία ο ως άνω εκδότης δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο.

B. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του με Α.Φ.Μ.: ειδικό πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού **33.293,78€**.

Η παραβάσεις αφορούν σε έκδοση, από τον εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 512.212,10€ πλέον ΦΠΑ 66.587,57€ για τα οποία ο ως άνω εκδότης δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊσταμένο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017.

Γ. Με τον υπ' αριθμ./2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικονομικού έτους 2012 (Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011), καταλογίστηκε σε βάρος του με Α.Φ.Μ.: φόρος εισοδήματος ποσού 8.520,13€ πλέον πρόσθετος φόρος 10.224,16€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 730,67€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 500,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **19.974,96€**.

Δ. Με τον υπ' αριθμ./2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του με Α.Φ.Μ.: Φ.Π.Α. ποσού 46.681,92€ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 56.018,30€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **102.700,22€**.

Ε. Με τον υπ' αριθμ./2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του με Α.Φ.Μ.: Φ.Π.Α. ποσού 66.587,57€ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 79.905,08€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **146.492,65€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 εκθέσεις προστίμου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες έλαβαν υπόψη τα πορίσματα της 14/11/2019 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., Ν.4093/12 Κ.Φ.Α.Σ. και Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και των κάτωθι αναφερομένων δελτίων πληροφοριών της ίδιας Υπηρεσίας.

Οι ως άνω διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. προέκυψαν για τη χρήση 2011 από εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών και των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 λόγω μη προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, ενώ για το έτος φορολογικό έτος 2013 λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ./15.03.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./20.02.2020 εντολής που είχε εκδοθεί από την Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, λόγω μεταφοράς αρμοδιοτήτων μετά την ίδρυση των Ελεγκτικών Κέντρων της ΑΑΔΕ πραγματοποιήθηκε στον του με αντικείμενο εργασιών «», φορολογικός έλεγχος για τα φορολογικά αντικείμενα Εισόδημα, ΦΠΑ καθώς και τον Έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2011 έως 31.12.2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

α) το με αριθ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. ΕΞ2020/14-01-2020 Δελτίο Πληροφοριών (εφαρμογής διατάξεων Ν.2238/94 και Ν.4172/13) με ημ/νία θεώρησης 09-12-2019) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

β) το με αριθ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ2020/14-01-20 Δελτίο Πληροφοριών (εφαρμογής διατάξεων Ν.2859/00 ΦΠΑ -ημ/νία θεώρησης 09-12-2019), για τον ελεγχόμενο -ΑΦΜ : της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών ελήφθησαν ως άμεσα συσχετισμένα του με αρ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΓΓ..... ΕΞ 2019/15-11-2019 Φακέλου Υπόθεσης - ο οποίος είχε διαβιβασθεί στην Α' ΔΟΥ Αθηνών με αρ.πρωτ. Α' ΔΟΥ Αθηνών/22-11-2019 - με συνημμένη την από 14/11/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., Ν.4093/12 Κ.Φ.Α.Σ. και Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τον ίδιο ως άνω ελεγχόμενο.

Για την τελευταία εκδόθηκε η με αριθμό/28-11-19 εντολή μερικού ελέγχου της Α' ΔΟΥ Αθηνών. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της με ημ/νία θεώρησης 14/11/2019 Έκθεσης Ελέγχου των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο ελεγχόμενος - ΑΦΜ : εξέδωσε εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία αξίας ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΦΟΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΥΡΩ)
2011	46	187.930,45
2012	17	229.336,95
2013	26	512.212,10

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Δεν συντρέχει πλασματική αποδοχή κληρονομιάς λόγω ουσιώδους πλάνης τους. Μόνη η συγγενική σχέση τους με τον αποβιώσαντα δεν αποδεικνύει, άνευ ετέρου, την άμεση ενημέρωσή τους, ως προς τη συνδρομή των νομικών και πραγματικών προϋποθέσεων επαγωγής της κληρονομιάς του.

Βρισκόμενοι σε πλήρη άγνοια ως προς το νομικό καθεστώς των αποποιήσεων, λόγω δικαιολογημένης άγνοιας και πλάνης από την έλλειψη νομικής κατάρτισης, και αντιλαμβανόμενοι ότι, άθελά τους και εν αγνοία τους, κατέστησαν κληρονόμοι ενός προσώπου, με το οποίο δεν είχαν καμία σχέση ή επαφή, ούτε γνώση του καθεστώτος επαγωγής της κληρονομιάς, απευθύνθηκαν σε δικηγόρο για την αποποίηση της κληρονομιάς και κατέθεσαν εντός της νόμιμης προθεσμίας ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αγωγή με ΓΑΚ/2023 και ΕΑΚ /2023 (Σχετ. 1).

2) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επειδή οι προσφεύγοντες δεν γνώριζαν την επαγωγή της κληρονομιάς σε αυτούς.

3) Πρόστιμο του ΦΠΑ - Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης σε ό,τι αφορά το πρόστιμο ΦΠΑ - Κατάργηση του προστίμου.

Πέραν των ανωτέρω, σε κάθε περίπτωση είναι μη σύννομη η επιβολή πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. με βάση το αρ. 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το αρθρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και αρ. 79 ν. 4472/2017 σε ποσοστό 50%, καθώς εφαρμοστέα τυγχάνει η ευνοϊκότερη ρύθμιση του αρ. 3 του Ν. 4337/2015, που δεν προβλέπει πρόστιμα για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις.

4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού για τα κρινόμενα έτη 2011 και 2013.

A. Χρήση 01/01/11 – 31/12/11

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«.... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ` εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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 δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997:

«5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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.....»

Επειδή, εν προκειμένω, από την 20-12-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος

α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος, δεν έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για τη χρήση 2011 ενώ έχει υποβάλει για τις χρήσεις 2012 και 2013, (αρ. /18-6-2015 και αρ. /12-06-2015 αντίστοιχα).

β) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α. δεν έχει υποβάλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, ως προς τη χρήση 2011, δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες τον υπ' αριθμ. /2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2011, έχει παραγραφεί καθώς στις 31/12/2022 παρήλθε η οριζόμενη από τις ως άνω διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση τους και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι βάσιμος.

Αντιθέτως, το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες τον υπ' αριθμ. /2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικονομικού έτους 2012 (Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011), δεν έχει παραγραφεί καθώς δεν έχει παρέλθει οριζόμενη από τις ως άνω διατάξεις των παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 δεκαπενταετής προθεσμία για την κοινοποίηση του, η οποία εκπνέει στις 31/12/2027 και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τη χρήση 2013, δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες τον υπ' αριθμ...../2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2013 δεν έχει παραγραφεί καθώς δεν έχει παρέλθει οριζόμενη από τις ως άνω διατάξεις των παρ. 1 και 2 του

άρθρου 57 του Ν.2859/2000 δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση τους, η οποία εξέπνευσε στις 31/12/2024, ήτοι μετά την κοινοποίηση τους (20-12-2024) και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί μη πλασματικής αποδοχής της κληρονομιάς λόγω ουσιώδους πλάνης τους και περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επειδή οι προσφεύγοντες δεν γνώριζαν την επαγωγή της κληρονομιάς σε αυτούς.

Επειδή επί ζητημάτων κληρονομικής διαδοχής και αποδοχής - αποποίησης κληρονομιάς περιουσίας θανόντων προσώπων, οι οικείες διατάξεις του κληρονομικού δικαίου του Αστικού Κώδικα, ορίζουν ότι:

«Άρθρο 1710 – Έννοια: Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά.

Άρθρο 1711 - Κληρονόμος μπορεί να γίνει εκείνος που κατά το χρόνο της επαγωγής βρίσκεται στη ζωή ή έχει τουλάχιστον συλληφθεί· κληρονόμος μπορεί να γίνει και το τέκνο που γεννήθηκε ύστερα από μεταθανάτια τεχνητή γονιμοποίηση. Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.

Άρθρο 1813 - Πρώτη τάξη - Ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου. Ο πλησιέστερος απ' αυτούς αποκλείει τον απώτερο της ίδιας ρίζας. Στη θέση κατιόντος που δεν ζει κατά την επαγωγή υπεισέρχονται οι κατιόντες που μέσω αυτού συνδέονται με συγγένεια με τον κληρονομούμενο (διαδοχή κατά ρίζες). Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία.

Άρθρο 1847 – Αποποίηση - Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης. Αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό, η προθεσμία είναι ενός έτους. Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η παραγραφή.

Άρθρο 1848 - Δήλωση αποποίησης - Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Για αποποίηση που γίνεται με αντιπρόσωπο απαιτείται ειδική πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Το δημόσιο δεν μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία που του έχει επαχθεί εξ αδιαθέτου.

Άρθρο 1850 - Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομία θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την πρόσφατη υπ' αριθμ. Ε.2059/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών επί θεμάτων εμπρόθεσμου ή μη αποποίησης κληρονομιάς»):

« [...]. (IV) Ακύρωση αποποίησης (ή αποδοχής) κληρονομιάς λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής μετά από δικαστική απόφαση

11. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1857 Α.Κ. «Η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομιάς είναι αμετάκλητη. Η αποδοχή ή η αποποίηση που οφείλεται σε πλάνη ή απειλή ή απάτη κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τις δικαιοπραξίες. Η αγωγή για την ακύρωσή τους παραγράφεται μετά ένα εξάμηνο. Η πλάνη σχετικά με το ενεργητικό ή παθητικό της κληρονομιάς δεν θεωρείται ουσιώδης. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και σε αποδοχή που συνάγεται από την παραμέληση της προθεσμίας για αποποίηση».

Έτσι, αν πρόκειται για δήλωση από πλάνη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 140, 141 και 142 Α.Κ., αν κατά την κατάρτιση της δικαιοπραξίας η δήλωση δεν συμφωνεί από ουσιώδη πλάνη με τη βούληση του δηλούντος, αυτός έχει το δικαίωμα να ζητήσει την ακύρωση της δικαιοπραξίας. Η πλάνη είναι ουσιώδης όταν αναφέρεται σε σημείο ή ιδιότητα του προσώπου ή του πράγματος τέτοιας σπουδαιότητας για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν ο πλανηθείς γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η αποδοχή της κληρονομιάς που συνάγεται από την παραμέληση της προθεσμίας αποποίησης μπορεί να προσβληθεί από τον κληρονόμο λόγω πλάνης, όταν η με τον τρόπο αυτό συναγόμενη, κατά πλάσμα του νόμου, αποδοχή δεν συμφωνεί με τη βούλησή του από ουσιώδη πλάνη, δηλαδή από άγνοια ή εσφαλμένη γνώση της καταστάσεως που διαμόρφωσε τη βούλησή του, αν αυτή αναφέρεται σε σημείο τόσο σπουδαίο για την αποδοχή της κληρονομιάς, ώστε αν ο κληρονόμος γνώριζε την αληθινή κατάσταση ως προς το σημείο αυτό, δε θα άφηνε να παρέλθει άπρακτη η προθεσμία αποποιήσεως (βλ. ενδεικτικά Α.Π. 572/2016).

Επισημάνσεις -περιπτώσιολογία:

12. Περιπτώσεις ακύρωσης της πλασματικής αποδοχής είναι δυνατόν, κατά περίπτωση, να δημιουργήσει η άγνοια του κληρονόμου για την ύπαρξη προθεσμίας αποποίησης ή η πλάνη του για τη σημασία της άπρακτης παρόδου της, η πλάνη ως προς το εναρκτήριο γεγονός της προθεσμίας αποποιήσεως (π.χ. ως προς τον ακριβή χρόνο δημοσιεύσεως της διαθήκης ή ως προς το ότι ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στην αλλοδαπή) ή τον καθορισμό του μεγέθους της κληρονομιάς ή εσφαλμένη αντίληψή του για το αν έχει προβεί σε αποποίηση ή αν η γενομένη είναι έγκυρη κ.λπ..

Για την ακύρωση της αποδοχής ή της αποποίησης κληρονομιάς λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής απαιτείται σε κάθε περίπτωση δικαστική απόφαση κατόπιν αγωγής ακύρωσης που ασκείται από το πρόσωπο που πλανήθηκε ή απατήθηκε ή απειλήθηκε ή τους κληρονόμους του (βλ. ΑΚ 154). Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η πλάνη περί τον λόγο της επαγωγής επιφέρει σύμφωνα με το άρθρο 1851 ΑΚ όχι ακυρωσία αλλά ακυρότητα της αποδοχής....»

Επειδή, στην κρίνόμενη υπόθεση οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν συντρέχει πλασματική αποδοχή κληρονομιάς λόγω ουσιώδους πλάνης τους, μόνη δε η συγγενική σχέση τους με τον αποβιώσαντα πατέρα τους δεν αποδεικνύει, άνευ ετέρου, την άμεση ενημέρωσή τους, ως προς τη συνδρομή των νομικών και πραγματικών προϋποθέσεων επαγωγής της κληρονομιάς του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες έχουν καταθέσει ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αγωγή ακύρωσης της εν λόγω πλασματικής αποδοχής κληρονομιάς, με ΓΑΚ/2023 και ΕΑΚ/2023 (Σχετ. 1), όπου προβάλλουν τα ως άνω και το ότι γνώση της επαγωγής σε αυτούς ως νόμιμους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της κληρονομιάς του αποβιώσαντος έλαβαν για πρώτη φορά με την κοινοποίηση των εγγράφων

του Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής τέλη Ιουλίου του έτους 2023. Επί της προαναφερόμενης αγωγής ορίστηκε ημερομηνία συζήτησης η 20.10.2025.

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης Ε. 2059/2024 για την ακύρωση της αποδοχής ή της αποποίησης κληρονομίας λόγω πλάνης, απαιτείται σε κάθε περίπτωση δικαστική απόφαση.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης του αρ. 3 του Ν. 4337/2015, στις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2024 και/2024 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για χρήση 2011 και 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε στα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, ορίζεται:

Άρθρο 79 - Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι σε κάθε περίπτωση είναι μη σύνομη η επιβολή πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. με βάση το αρ. 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το αρθρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και αρ. 79 ν. 4472/2017 σε ποσοστό 50%, καθώς εφαρμοστέα τυγχάνει η ευνοϊκότερη ρύθμιση του αρ. 3 του Ν. 4337/2015, που δεν προβλέπει πρόστιμα για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις.

Επειδή, η κρινόμενη περίπτωση επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ με βάση το αρ. 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό αρ. 79 ν. 4472/2017 δεν περιλαμβάνεται στις επικαλούμενες από τους

προσφεύγοντες μεταβατικές διατάξεις του αρ. 3 του Ν. 4337/2015, ο ως άνω ισχυρισμός των προσφευγόντων παραβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.:, και της, με Α.Φ.Μ.:, αμφότερων των ανωτέρω ως κληρονόμων του, και:

Α) Την ακύρωση

- 1) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- 2) Της υπ' αριθμ. .../2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη χρήση 2011,

Β) την επικύρωση:

- 1) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικονομικού έτους 2012 (Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011),
- 2) του υπ' αριθμ./2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- 3) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική χρήση 2013.

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

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2011 - 31/12/2011

Α. Πρόστιμο ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2011	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017.	21.612,00€	0,00€

Β . Φορολογία Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2011 (Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011),	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.520,13€	8.520,13€
Πρόσθετος φόρος	10.224,16€	10.224,16€
Εισφορά Αλληλεγγύης	730,67€	730,67€
Τέλος Επιτηδεύματος	500,00€	500,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.974,96€	19.974,96€

(αριθμ. πράξης/2024)

Γ. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	46.681,92€	0,00€
Πρόσθετοι φόροι	56.018,60€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	102.700,22€	0,00€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2013 - 31/12/2013**Α. Πρόστιμο ΦΠΑ**

ΧΡΗΣΗ 2013	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017.	33.293,78€	33.293,78€

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	66.587,57€	66.587,57€
Πρόσθετοι φόροι	79.905,08€	79.905,08€
Σύνολο φόρου για καταβολή	146.492,65€	146.492,65€

(αριθμ. Πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.