



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 16/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4373

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. 21716/08-10-2014

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: (α), Α.Φ.Μ. (β) Α.Φ.Μ., κατοίκων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος και του μετέπειτα αποβιώσαντος έτερου κληρονόμου αυτού, κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 27/03/2002-31/12/2002, με την οποία, επιβλήθηκε Φ.Π.Α. ποσού €, πλέον € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: (α), Α.Φ.Μ. (β) Α.Φ.Μ., κατοίκων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος την-2005 και του μετέπειτα αποβιώσαντος την-2015 έτερου κληρονόμου αυτού, 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:

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Στις-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 κατά 1/6 έκαστος.

- Στις-2015 απεβίωσε ο, ο οποίος με την από-2014 χειρόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ.-2016 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, 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.-2010 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του αποβιώσαντος, με αντικείμενο εργασιών, για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 & 1/1/2005 έως 17/9/2005. Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η-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. 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, 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....., 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.

Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε ως αβάσιμη με την αρ./2012 απόφασή του Διοικητικού Πρωτοδικείου

- Κατά της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι του άσκησαν εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, 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. η υπ' αρ.-2015 εντολή ελέγχου για τον αποβιώσαντα για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 & 1/1/2005 έως 17/9/2005.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκαν στο όνομα του θανόντος, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αρ.-2015,-2015,-2015 και-2015 αντιστοίχως για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 και 1/1/2005 έως 17/9/2005.

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.-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.-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. η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 27/03-31/12/2002, καθώς και οι υπ' αριθ./2016,/2016 και/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 και 1/1/2005 έως 17/9/2005 αντίστοιχα.

Οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν επ' ονόματι του αποβιώσαντος και επί αυτών αναγράφεται ότι «*ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ κατά τα 3/6 ή ειδικότερα κατά τα 12/24 λόγω και θανάτου του κληρονόμου (πατέρας) από-2015: 1) αδελφός του και γιός του (πατέρας) – ΑΦΜ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΩΣ ΝΟΜΩ ΥΠΟΧΡΕΟΣ: 7/24 2) μητέρα του και χήρα του (σύζυγος) – ΑΦΜ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΩΣ ΝΟΜΩ ΥΠΟΧΡΕΗ: 5/24*».

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.-Από κανένα στοιχείο της προσβαλλόμενης πράξεως δεν προκύπτει εάν έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου, καθόσον δεν τους έχει επιδοθεί καμία έκθεση ελέγχου, συνημμένη ή μη, στην προσβαλλόμενη πράξη.

2. Σε καμία από τις επιδοθείσες πράξεις Φ.Π.Α. δεν αναφέρεται ως υπόχρεος η σύζυγός του αποβιώσαντος, ούτε το υπόλοιπο ποσοστό, σε ποιους συγκληρονόμους ανήκει.

Ακόμη δεν αναγράφεται ρητά το ποσοστό κληρονομίας που ανήκει σε κάθε ένα των κληρονόμων του μεταποβιώσαντος, ούτε πως προήλθαν τα ποσοστά συγκληρονομίας 7/24 στο και 5/24 στην, κατά δε τη φορολογική διαδικασία τα ποσοστά κληρονομίας των κληρονόμων αποβιώσαντος, για τη ευθύνη προαποβιώσαντος, προσδιορίζονται με βάση την κληρονομιαία περιουσία και όχι τα ποσοστά των τάξεων και η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη ως εκδοθείσα κατ' ανυπάρκτου προσώπου και με εσφαλμένα ποσοστά.

3. Δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κλήσης σε ακρόαση πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Δεν είναι εικονικά τα δύο ληφθέντα τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως τέτοια από τον έλεγχο σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015.

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, τ) 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 συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν»*

Επειδή, με τις προγενέστερες και με αριθ.-2016 αποφάσεις της υπηρεσίας ακυρώθηκαν οι αρχικώς προσβαλλόμενες πράξεις, καθόσον επί του σώματος αυτών δεν αναφερόταν ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, ούτε αναφέρονται τα στοιχεία τους, ούτε και η κληρονομική μερίδα εκάστου.

Επειδή, η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη εκδόθηκε μεν επ' ονόματι του αποβιώσαντος-κληρονομούμενου, πλήν όμως όχι για λογαριασμό όλων των συγκληρονόμων στους οποίους και θα έπρεπε να κοινοποιηθεί, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα. Συγκεκριμένα, δεν συμπεριλήφθηκε στο σώμα της πράξης η σύζυγος του αποβιώσαντος, κατά το λόγο της κληρονομικής της μερίδας, ήτοι κατά τα 3/6 ή 12/24, με συνέπεια η προσβαλλόμενη να τυγχάνει ακυρωτέα λόγω μη τήρησης των ανωτέρω διατάξεων που διέπουν τη διαδικασία έκδοσης της πράξης,

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται, ότι: «*.... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».*

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της υπ' αριθμ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, και την ακύρωση της υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης αξίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 27/3/2002 έως 31/12/2002, για τυπικούς λόγους και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).