



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9564764

Καλλιθέα, 18.6.2015

Αριθμός απόφασης : 2642

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜ και β), ΑΦΜ, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος του, ΑΦΜ, αμφοτέρων κατοίκων, οδός, κατά των με αριθμό : α)..../2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2006 β)/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α , διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007 και γ)/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό : α)/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2006 β)/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α , διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007 και γ)/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία από έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανούς προσφυγής των α) και β), ως κληρονόμων του αποβιώσαντοςτου, 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:

Α) Με την υπ' αριθμ./2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2006 καταλογίσθηκε σε βάρος του θανόντος, ΦΠΑ φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 21.001,25 €, πλέον 25.201,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4, 41, 48, 49 και 50 του Ν. 2859/2000, καθόσον έλαβε επιστροφή ΦΠΑ, χωρίς να τον δικαιούται, με βάση πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού €21.001,25 με τη χρήση είκοσι δύο (22) τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας € 300.017,80, τα οποία, μετά από έλεγχο, αποδείχθηκαν πλαστά και εικονικά ως προς την συναλλαγή .

Β) Με την υπ' αριθμ./2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2007 καταλογίσθηκε σε βάρος του θανόντος, ΦΠΑ, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 10.238,26 €, πλέον 12.285,91 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4, 41, 48, 49 και 50 του Ν. 2859/2000, καθόσον έλαβε επιστροφή ΦΠΑ, χωρίς να τον δικαιούται, με βάση πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού €10.238,26 με τη χρήση είκοσι τριών (23) τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας € 306.040,30, τα οποία, μετά από έλεγχο, αποδείχθηκαν πλαστά και εικονικά ως προς την συναλλαγή. .

Γ) Με την υπ' αριθμ./2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1 έως 31/12/2008 καταλογίσθηκε σε βάρος του θανόντος, ΦΠΑ, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 39.978,15 €, πλέον 47.973,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4, 41, 48, 49 και 50 του Ν. 2859/2000, καθόσον έλαβε επιστροφή ΦΠΑ, χωρίς να τον δικαιούται, με βάση πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού €39.978,15 με τη χρήση πενήντα έξι (56) τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας € 571.116,40, τα οποία, μετά από έλεγχο, αποδείχθηκαν πλαστά και εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Οι λόγοι για τους οποίους τα παραπάνω τιμολόγια κρίθηκαν πλαστά και εικονικά ως προς την συναλλαγή αναφέρονται εκτενώς στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., καθώς και στην συνημμένη σε αυτήν από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να επανεξετασθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να ανακληθούν αυτές από την Υπηρεσία μας, κατά το μέρος που αφορούν στην υποχρέωση των ιδίων, ως κληρονόμων του θανόντος, να καταβάλλουν τα ποσά του Φ.Π.Α. που αυτός παράνομα εισέπραξε χωρίς να δικαιούται, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Υπάρχει νομικό ζήτημα, το οποίο συνίσταται στο εάν δύνανται εν γένει να αξιώνονται από τους κληρονόμους φόροι που τυχόν απώλεσε το Δημόσιο εξαιτίας φορολογικών παραβάσεων, στις οποίες υπέπεσε ο υπόχρεος-κληρονομούμενος, δια της επιβολής σε βάρος των καταλογιστικών πράξεων (εν προκειμένω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.). Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους επικαλούνται την με αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1219/2011.
2. Κανείς εξ αυτών δεν γνώριζε ούτε προσπορίσθηκε ή κατ' άλλο

τρόπο καρπώθηκε ή ωφελήθηκε στο ελάχιστο τα ποσά που φέρεται ότι εισέπραξε ο θανών με τις παραβατικές του πράξεις.

3. Υπήρξαν διερευνητικά απόλυτα επιμελείς ως προς την νομική κατάσταση του θανόντος .
4. Η Δ.Ο.Υ. δεν τους ενημέρωσε, ως όφειλε, για την νομική κατάσταση του θανόντος και για την εν εξελίξει σε βάρος του έρευνα, ώστε να έπρατταν αναλόγως.
5. Εάν γνώριζαν την πραγματικότητα για τις οφειλές Φ.Π.Α. του θανόντος θα έκαναν αποποίηση κληρονομιάς.
6. Ο παρών καταλογισμός αποτελεί υπέρμετρα δυσανάλογη προσβολή των δικαιωμάτων τους και σημαίνει τον οικονομικό και βιοτικό αφανισμό τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., στην συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ., καθώς και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Το γεγονός αυτό εξάλλου δεν αμφισβητούν ούτε οι προσφεύγοντες, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της υπό εξέταση προσφυγής, χαρακτηρίζουν μάλιστα την σχετική πορισματική έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. με την οποία διαπιστώνονται οι παραβάσεις λήψης πλαστών και εικονικών στοιχείων σε βάρος του θανόντα ως «πληρέστατη, λεπτομερειακή και ενδελεχής», (σελ. 4 της προσφυγής).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1219/2011, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά το θάνατο του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν.

Τα ίδια ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ..

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1098258 ΕΞ 2012/28.6.2012 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών προς την Κ.Υ. Σ.Δ.Ο.Ε. με θέμα

« Κοινοποίηση Καταλογιστικών Πράξεων σε περίπτωση θανάτου του υποχρέου» :

1.....

2. στην περίπτωση των ΦΠΑ που έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, χωρίς να έχουν δικαίωμα, οι οποίοι έχουν αποβιώσει πριν την ολοκλήρωση των σχετικών ελέγχων εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒ.Σ. και του Κώδικα Φ.Π.Α. και για τις διαπιστωθείσες από τους ελέγχους αυτούς παραβάσεις δεν πρέπει να εκδοθούν οι σχετικές Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523 /97.

3. Αντίθετα οι παραβάσεις αυτές θα πρέπει να αξιολογηθούν και να ληφθούν υπόψη κατά την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. που θα εκδοθούν συνεπεία των ίδιων ελέγχων, οι οποίες και θα πρέπει να κοινοποιηθούν στους κληρονόμους των ως άνω αποβιωσάντων υπόχρεων που δεν έχουν αποποιηθεί την κληρονομιά.

4. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να συνταχθεί έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στην οποία θα γίνεται μνεία ότι για τις καταλογιζόμενες παραβάσεις δεν θα εκδοθούν Α.Ε.Π. βάσει της υπ' αριθμ. 291/2011 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1219/24.10.2011.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο του στις 10.6.2012 και ως εκ τούτου δεν μπορεί να εκδοθεί για πρώτη φορά μετά το θάνατό του εις βάρος των κληρονόμων του, Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ κατ' άρθρον 5 του ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν.

Επειδή συντάχθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προβλεπόμενη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., στην οποία γίνεται μνεία (στη σελίδα 88) ότι για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις λήψης πλαστών και εικονικών στοιχείων σε βάρος του θανόντος δεν θα εκδοθούν Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 σε βάρος των κληρονόμων του, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την ΠΟΛ 1219/2011.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλογίσθηκε ο ΦΠΑ, είναι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., τον οποίο εισέπραξε ο αποβιώσας χωρίς να έχει δικαίωμα, και όχι πρόστιμα Κ.Β.Σ. άρθρου 5 ν.2523/97, ώστε να εμπίπτουν στις περιπτώσεις της υπ' αριθμ. 291/2011 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., για

τα οποία εξάλλου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ορθά δεν εξέδωσε αποφάσεις επιβολής προστίμων.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ορθά εξέδωσε τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1098258 ΕΞ 2012/28.6.2012 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών με θέμα : « Κοινοποίηση Καταλογιστικών Πράξεων σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου», καθόσον οι διαπιστωθείσες σε βάρος θανόντος που έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούται και για τις οποίες δεν πρέπει να εκδοθούν Αποφάσεις επιβολής προστίμων ν. 2523/97, θα πρέπει αντίθετα να αξιολογηθούν και να ληφθούν υπόψη κατά την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. που θα εκδοθούν συνεπεία των ίδιων ελέγχων, οι οποίες και θα πρέπει να κοινοποιηθούν στους κληρονόμους των ως άνω αποβιώσαντων υπόχρεων που δεν έχουν αποποιηθεί την κληρονομιά.

Επειδή για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις καθώς και για το ποσό Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αχρεωστήτως το Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε και επέδωσε την (μέσω της Δ.Ο.Υ.) στην, σύζυγο του αποβιώσαντος, το με αριθμ./2012 Υ.Σ.Ε. καθώς και την/2012 έγγραφη κλήση προς ακρόαση άρθρου 6 ν. 2690/1999, επί της οποίας κανείς εκ των πλησιεστέρων συγγενών απήντησε εντός της ταχθείσας 10ήμερης προθεσμίας.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ και β)....., ΑΦΜ, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος ΑΦΜ

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 :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2006-31/12/2006

Διαφορά Φ.Π.Α.	21.001,25
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	25.201,50

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.202,75
----------------------------	------------------

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2007-31/12/2007

Διαφορά Φ.Π.Α.	10.238,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.285,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.524,17

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2008-31/12/2008

Διαφορά Φ.Π.Α.	39.978,15
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	47.973,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.951,93

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).