



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα

12/03/2015

Αριθμός απόφασης: 1003

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9587340

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των

α) γένος, κατοίκου με ΑΦΜ (Δ.Ο.Υ. Δράμας) και

β) κατοίκου με ΑΦΜ (Δ.Ο.Υ. Δράμας), κατά των : με αρ. και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για τις χρήσεις 2007 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό και Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για τις χρήσεις 2007 και 2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και 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 αρ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της φόρος προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 2007 ποσού 7.285,26€ πλέον 8.742,31€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).και

β) με αρ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της φόρος προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 2008 ποσού 7.336,42 € πλέον 8.803,70€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον φερόμενο ως κληρονόμοστις 17.11.2014

Η Δ.Ο.Υ Δράμας εξέδωσε τις με αρ.και οριστικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008 στο όνομα της θανούσας με ΑΦΜ, της οποίας κληρονόμος είναι ο προσφεύγων του οποίου το όνομα αναφέρεται ως Νόμιμος εκπρόσωπος , με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 2007 ποσού 7.285,26€ πλέον 8.742,31€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης) και για την χρήση 2008 ποσού 7.336,42 € πλέον 8.803,70€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

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

A. Ανυπαρξία απαίτησης λόγω έλλειψης νομικής ευθύνης

B. Αναρμοδιότητα οργάνου που εξέδωσε την επικαλούμενη εντολή ελέγχου

Γ. Παραβιάσεις ουσιώδους τύπου διαδικασίας που επάγονται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι,

1. Μη επίδοση εντολής ελέγχου και μη τήρηση προβλεπόμενης διαδικασίας

2. Μη επίδοση πρόσκλησης έως 31.12.2013 - Παραγραφή χρήσης 2007 με βάση τις γενικές διατάξεις

3. Μη σύνταξη και μη επίδοση έκθεσης κατάσχεσης ή αποδεικτικού παράδοσης στοιχείων που παραλήφθηκαν από το, υιό της αποβιώσασας ελεγχόμενης.

4. Μη αναφορά στο σώμα της πρόσκλησης προσκόμισης δικαιολογητικών του υπόχρεου προσκόμισης

5. Μη επίδοση στους υπόχρεους της πρόσκλησης προσκόμισης των ζητηθέντων δικαιολογητικών καθώς και του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων ή προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

6. Παρά το νόμο έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εις βάρος και επ' ονόματι μη υπαρκτού προσώπου (θανόντος)

7. Ακυρη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως νομίμων τίτλων - βεβαίωση εν ευρεία έννοια - δεν κατονομάζονται στις προσβαλλόμενες πράξεις ούτε ως «υπόχρεοι» ούτε «αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα»

Δ. Παράβαση νόμου

1. Ακυρότητα εντολής ελέγχου λόγω υπαγωγής σε ετεροχρονισμένο (μεταγενέστερο) νομικό πλαίσιο, ήτοι της ΠΟΛ 1051/2011 και 1077/2011
2. Διενέργεια ελέγχου εκτός των βιβλίων και στοιχείων με ρητή εντολή «προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΞΠΑ»
3. Ελεγκτικές ενέργειες πριν από την έκδοση εντολής ελέγχου, χωρίς εντολή
4. Μη υπαγωγή τους στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, περιοριστική απαρίθμηση στο άρθρο 50ΚΞΔ
5. Καταλογισμός εσφαλμένα πρόσθετου φόρου σε φερόμενους ως κληρονόμους
6. Μη επιμερισμός του καταλογισθέντος φόρου κατά το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου εκ των φερόμενων ως κληρονόμων
7. Μη υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων από αγρότη ειδικού καθεστώτος και από κληρονόμους του
8. Μη υποχρέωση διαφύλαξης ειδικά για τον έλεγχο ΞΠΑ καθώς η ελεγχόμενη είχε υποχρέωση διαφύλαξης για τη χρήση 2007 ως τις 20.04.2013 ημερομηνία κατά την οποία παρήλθε η ειδική πενταετής υποχρέωση διαφύλαξης της εγκυκλίου ΠΟΛ 41/88
9. Κατά τον έλεγχο επιστροφής ΞΠΑ ελέγχονται περιοριστικά α) η ιδιότητα του αγρότη, β) η παράδοση αγροτικών προϊόντων σε επιτηδεύματά και γ) τα προϊόντα να ήταν παραγωγής του αγρότη
10. Μη υποχρέωση έκδοσης/λήψης τιμολογίων κατά την αγορά σπόρων και λοιπών παραγωγικών δαπανών από/προς αγρότη ειδικού καθεστώτος
11. Η μέση στρεμματική απόδοση ανερχόταν από 4,3 έως και 6 τόνους ανά στρέμμα
12. Δεν διενεργήθηκαν επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να προβεί ο έλεγχος στη μη αποδοχή των με θεωρημένα ιδιωτικά συμφωνητικά μισθωμένων και κατόπιν επιτόπιων ελέγχων διαπιστωμένων ως καλλιεργούμενων εκτάσεων της γεωργικής εκμετάλλευσης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.3 παρ.3 της ΠΟΛ 1002/2013 «3. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για ... και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 1847 Α.Κ., ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομιά μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. «Η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά ή σιωπηρά δηλώσει ότι αποδέχεται την κληρονομιά» ενώ σύμφωνα με το άρθρο 1850 Α.Κ. «Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομιά θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή». Εν προκειμένω δεν υπήρξε αποποίηση κληρονομίας από τους προσφεύγοντες.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 2011/21.9.2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 2187Β'/29-11-2011 και συνακόλουθα των Α.Υ.Ο. με αριθμό Δ6 1148245 ΕΞ 2011/31.10.2011 και Δ6Α 1166057 ΕΞ 2011/30.11.2011/ΦΕΚ Β' 2785/2.12.2011, το γραφείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως της Δ.Ο.Υ. Κ. Νευροκοπίου

είχε ήδη καταργηθεί από 01/01/2012 και η αρμοδιότητα μεταφέρθηκε στο τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Τάξης του ίδιου Νομού, ήτοι της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τις διατάξεις που διέπουν τον έλεγχο επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος(αρθ.48 και 50 του Ν.2859 /2000)όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στη σχετική έκθεση ελέγχου σε συνδιασμό με ΠΟΛ 1051/2011 και 1077/2011 οι οποίες είναι ερμηνευτικές και μόνο εγκύκλιοι επί του υφιστάμενου νομικού πλαισίου και ως εκ τούτου δεν διαμορφώνουν ξεχωριστό νομικό πλαίσιο.

Επειδή ζητήθηκε από τον με τις: α) με αριθμό πρωτ και β) με την απόεπιδοθείσα , προσκλήσεις, πρώτο εκ των κληρονόμων της ελεγχόμενης και θανούσης την 28/1/2009 και ήδη υπόχρεο, η προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών που αφορούσαν τις συναλλαγές για τις οποίες επιστράφηκε ο ΦΠΑ από την ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.37 παρ. του ν. 4141/2013** ορίζεται ότι« Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολ. εισοδήματος και λοιπών φορολ. Αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ,για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου η πράξεων επιβολής φόρου ,παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις.

Επειδή επεδόθησαν στο , πρώτο εκ των κληρονόμων της θανούσης (ελεγχόμενης), οι με αριθμό πρωτ. και γνωστοποιήσεις. Στην δε με αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση επιλογής για έλεγχο προς τον προσφεύγοντα , γνωστοποιήθηκε η διετής παράταση παραγραφής, **αναφέρεται δε με την ιδιότητά του ως κληρονόμος ενώ παράλληλα του γνωστοποιείται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης της μητρός του,**

Επειδή οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις μαζί με τη συνημμένη έκθεση μερικού (προσωρινού) ελέγχου ΦΠΑ της θανούσης, επιδόθηκαν στους τρεις κληρονόμους αυτής,, και, όπως αυτοί αναφέρονται στο πιστοποιητικό πλησιεστέρων συγγενών με τα με αριθμό πρωτοκόλλου, και έγγραφα της υπηρεσίας μας στο διαβιβαστικό των οποίων **αναφέρεται ρητά η ιδιότητά τους ως κληρονόμων της θανούσης μητρός τους,**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **22 Ν.4203/2013** «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α).....

β) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης.....των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Επομένως ο ισχυρισμός περί παραγραφής της χρήσης 2007 καθίσταται απορριπτέος αφού και μόνο η έκδοση εντολής ελέγχου αρκεί για την αναστολή της παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.3 παρ.3 της **ΠΟΛ 1102/2013** «3. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για ... και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες».

Επειδή σύμφωνα την παρ. 7 περ.ε του άρθρου 36 ν. 2859/2000 «τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό (υποβολή δηλώσεων κ.λ.π) έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α),β).....ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή.

Επειδή σύμφωνα την παρ. 1 του άρθρου 55 ν. 2859/2000 «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.2 παρ. 3 του ΚΕΔΕ (ΝΔ 356/74) η είσπραξη Δημοσίων Εσόδων πραγματοποιείται από την Φορολογική Διοίκηση, μετά την καταχώρηση των στοιχείων του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπράξεων εσόδων είτε κατόπιν αποστολής στη Φορολ. Διοίκηση χρηματικού καταλόγου από την αρχή που απέκτησε το νόμιμο τίτλο είτε με βάση τον νόμιμο τίτλο ,εφόσον αυτός έχει έρθει με οιονδήποτε τρόπο στη Φορολ. Διοίκηση. Ο χρηματικός κατάλογος περιέχει προσδιοριστικά στοιχεία της οφειλής του υπόχρεου και συνυπόχρεων .**Τυχόν παράλειψη αναφοράς των ευθυνόμενων συνυπόχρεων δεν θίγει το κύρος του νόμιμου τίτλου ούτε την νομιμότητα της εισπρακτικής διαδικασίας**

Επειδή οι με αρ. καιπροσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 2007 και 2008 αντίστοιχα που κοινοποιήθηκαν την 17.11.2014 στους κληρονόμους και προσφεύγοντες ,εκδόθηκαν σε βάρος της (μητέρα του προσφεύγοντα) ,η οποία ως προκύπτει από την προσκομιζόμενη ληξιαρχική πράξη θανάτου 2009 Δ14,απεβίωσε στις 28.01.2009.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 και της ΠΟΛ 1158/2008 σε πράξεις καταλογισμού φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, λόγω του ότι έτυχαν επιστροφής ΦΠΑ χωρίς να τον δικαιούνται, υπολογίζεται πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι «χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου της παρ. 2 του άρθρου 1 είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή του φόρου από την

αρμόδια Δ.Ο.Υ.». Το ποσοστό δε του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 24 Ν.3296/2004 αντιστοιχεί σε 3% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Το ανώτερο όριο του πρόσθετου φόρου ορίζεται σε 120%. Ως εκ τούτου ορθά και νόμιμα υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Επειδή διενεργήθηκαν όλες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αι οι προσβαλλόμενες πράξεις του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των

α) και β) ενεργώντας ως κληρονόμοι της θανούσας(μητέρα των προσφεύγοντων).

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

Διαχ/κή περίοδος	2007	2008
Διαφορά φόρου	7.285,26	7.336,42
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	8.742,31	8.803,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.027,57	16.140,12

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α/Α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).