



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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3758

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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των : α), ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., β), ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και γ), ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, κατά της υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου

01/01/1992-31/12/1992, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των : α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, επιβλήθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο συνολικού ποσού 4.402,52 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 περ. β' του ν.4337/2015.

Σύμφωνα με την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) η εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 1992 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 3.750.400,00 δρχ. (11.006,31 €) και συγκεκριμένα:

- 1) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 994.500,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 179.010,00 δρχ.,
- 2) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 1.185.600,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 213.408,00 δρχ.,
- 3) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του καθαρής αξίας 820.300,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 147.654,00 δρχ. και
- 4) το υπ'αριθμ. Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής εκδόσεως του καθαρής αξίας 750.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 135.000,00 δρχ.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει των διαπιστώσεων και του πορίσματος του διενεργηθέντος ελέγχου σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (επανάληψη διαδικασίας βάσει των υπ'αριθμ. και αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. και, διαχειριστικών περιόδων 01/01/1992-31/12/1992 και 01/01/1993-31/12/1993.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Μη τήρηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 36 του π.δ. 186/1992 διαδικασίας κατάσχεσης.
- 2) Λύση και εκκαθάριση της εταιρείας.

- Με υπαίτια βραδύτητα συνετάγησαν το 2003 οι εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για μια επιχείρηση η οποία έχει παύσει τις εργασίες της από το έτος 1995 και συνεπώς μετά την παρέλευση τόσων ετών ο διοικούμενος αδυνατεί να αποδείξει την καλή του πίστη.

- Έχει παρέλθει διάστημα πέραν των είκοσι ετών (20) ετών (άρθρο 36 παρ.3 Κ.Φ.Δ.) και τίθεται θέμα παρόδου εύλογου χρόνου για την έκδοση πράξεως της Διοίκησης.

3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα μη παροχή της δυνατότητας στις προσφεύγουσες να ασκήσουν το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και του άρθρου 20 του Συντάγματος.

4) Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου.

Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και προς συμπλήρωση του φυσικού φακέλου της υπό εξέτασης υπόθεσης η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο (ΔΕΔ.....ΕΙ2016ΕΜΠ/.....) με συνημμένη μεταξύ άλλων την από 22/04/2016 έκθεση επίδοσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 72 του Α.Κ. :

«Μόλις το Νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 281§2 ν.4072/2012 :

«2. Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.».

Επειδή ακόμα και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι διαδικασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρείας από τους εκκαθαριστές της.

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με το από Συμφωνητικό Συστάσεως Ετερορρύθμου Εταιρείας συστήθηκε εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ομόρρυθμο μέλος τον εταίρο και ετερόρρυθμο μέλος την

Επειδή όπως αναφέρεται στην έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. (Εγκύκλιος ΠΟΛ 1069/2014 περ. Β2) : «με το από Συμφωνητικό Συστάσεως Ετερορρύθμου Εταιρείας αρ. 11 της ελέγχουσας επιχείρησης “Εις περίπτωση, ό μη γένοιτο, θανάτου τινός των εταίρων, η εταιρεία δεν θα λυθεί, αλλά θα συνεχισθεί υπό του επιζώντος εταίρου”. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το αρ. 281 παρ. 2 του ν. 4072/2012 “Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, **καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος**, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση”. Ενώ, λοιπόν, στο παραπάνω από Συμφωνητικό Συστάσεως Ετερορρύθμου Εταιρείας προβλεπόταν ως εκκαθαριστής ο θανών, μετά την λύση της εταιρείας, βάσει του αρ. Ιδιωτικού Συμφωνητικού Λύσεως Ετερορρύθμου Εταιρείας “” και του επιγενόμενου από θανάτου του, με αναλογική εφαρμογή του νόμου και **ενώ δεν έχει περαιωθεί η φάση της εκκαθάρισης της εταιρείας, καθώς εκκρεμούν υποχρεώσεις της προς το Δημόσιο**, πρέπει να αναβιώσουν οι γενικές διατάξεις, να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 282 και κατά πλάσμα δικαίου η λυθείσα ετερόρρυθμη εταιρεία να τραπεί σε ομόρρυθμη ως προς το επιζών μέλος της (όπως ρητά αναφερόταν και στο συμφωνητικό ίδρυσής της)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/1-12-2014 :

«12. Σημειώνεται ότι αν το επιδοτέο έγγραφο αφορά περισσότερα πρόσωπα (π.χ. φύλλο ελέγχου επ' ονόματι αποβιώσαντος που εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων του), επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανικάνων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξούσιων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού.».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα στο φύλλο 2 της με αριθμ. 295/2016 έκθεσης απογραφής κληρονομιαίας περιουσίας της συμβολαιογράφου αναφέρεται ότι :

«παρουσιάστηκε η μη εξαιρούμενη από το νόμο : 1), το γένος και, η οποία στην παρούσα πράξη μου ενεργεί αφενός για τον εαυτό της ατομικά και αφετέρου δυνάμει εντολής που της δόθηκε με το υπ' αριθμόν ειδικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου, νομότυπο αντίγραφο του οποίου προσαρτάται στην παρούσα πράξη μου, το οποίο ισχύει και δεν έχει ποτέ ανακληθεί κατά δήλωση της εμφανιζόμενης, ως πληρεξουσία, αντιπρόσωπος και αντίκλητος των 2), και 3)».

Επειδή οι προσφεύγουσες προσφεύγουν με την επικαλούμενη ιδιότητά τους ως εξ απογραφής κληρονόμοι του αποβιώσαντος (ομόρρυθμοι εταίρου της ανωτέρω εταιρείας κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο).

Επειδή εν προκειμένω με την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, επιβλήθηκε σε **βάρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ**, πρόστιμο συνολικού ποσού 4.402,52 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 περ. β' του ν.4337/2015. Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε νόμιμα την από **22/04/2016** στην πρώτη εκ των προσφευγουσών, (ετερόρρυθμος εταίρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», επιζών μέλος της εν λόγω εταιρείας και κληρονόμος του – ομόρρυθμοι εταίρου της εν λόγω εταιρείας).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, **η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.**

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε **εκπρόθεσμα** την 14/06/2016, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης (22/04/2016), και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των : α) , ΑΦΜ , β) , ΑΦΜ και γ) , ΑΦΜ με την ιδιότητα των εξ'απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος , ως **εκπρόθεσμης**.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).