



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1096/23-09-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγου..... – αλληλεγγύως υπεύθυν.... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως κληρονόμου του αδελφού τ..... του με Α.Φ.Μ.: που απεβίωσε την .../.../2011, ομ..... εταίρου κατά 50%, διαχειρ..... και ν..... εκπροσώπου, εν ζωή, της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

με έναρξη εργασιών την .../.../1998, έναρξη εκκαθάρισης .../.../2005 και διακοπή εργασιών την .../.../2007, **κατά των Οριστικών Πράξεων που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της ως άνω υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας, με αριθμούς**
α./...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003) και
β./...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005).
4. Τις ως άνω αναφερθείσες με αριθμούς
α./...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και
β./...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005.
5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
6. Την Εισήγηση τ... ορισθ..... υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... **προσφεύγο..... – αλληλεγγύως υπεύθυν.... κ. του**
..... με Α.Φ.Μ.:, ως κληρονόμου του αδελφού τ....
του με Α.Φ.Μ.: που απεβίωσε την .../.../2011, ομ..... εταίρου κατά 50%, διαχειρ..... και ν..... εκπροσώπου, εν ζωή, της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας **συνολικό πρόστιμο 29.786,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/01-03-2005 και ΠΟΛ.1081/23-05-2005, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα εταιρεία είχε υποπέσει στις ακόλουθες παραβάσεις:**

α. Ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, η εικονική αξία των οποίων δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 9.000,00 € και, συγκεκριμένα, των, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) No...../...-...-2003, καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% [Π.Θ...../...-...-2003, No1 – No300 (έξι (6) 50φυλλα στελέχη – μπλοκ), Δ.Ο.Υ. (.....)] και No...../...-...-2003, καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% [Π.Θ...../...-...-2003, No301 – No550 (πέντε (5) 50φυλλα στελέχη – μπλοκ), Δ.Ο.Υ. (.....)], έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης,

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφοι 2 και 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,
πρόστιμο ποσού 10.000,00 € (50.000,00 € x 20%).

β. Μη αναγραφή στα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιηθέντος, για την μεταφορά αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής

χρήσης,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 του άρθρου 11 παράγραφος 5 περίπτωση β) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση ε) και παράγραφος 6 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 195,00 €

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 € και $586,00 \text{ €} \times 1/3 \approx 195,00 \text{ €}$).

γ. Νόθευση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 19.460,00 €,

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 του άρθρου 12 παράγραφος 1 και του άρθρου 18 παράγραφοι 2 και 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 3 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 7.784,00 € ($19.460,00 \text{ €} \times 40\%$).

δ. Μη λήψη και, κατ' επέκταση, μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας σε τρεις (3) περιπτώσεις,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 12 παράγραφος 5 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση α) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 586,00 € (ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 €, $586,00 \text{ €} \times 3 = 1.758,00 \text{ €}$ και $1.758,00 \text{ €} \times 1/3 = 586,00 \text{ €}$).

ε. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.750,00 €, δηλαδή καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 438,00 € ($1.750,00 \text{ €} \times 25\%$).

στ. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 910,00 €, δηλαδή μεγαλύτερης των 880,00 €, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης εξ αυτών,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση β) περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 10 περίπτωση α) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 303,00 € (ΒΑΣ.ΥΠ.2: 910,00 € και $910,00 \text{ €} \times 1/3 \approx 303,00 \text{ €}$).

ζ. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου με αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 100,00 €,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση α) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 195,00 €

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 € και $586,00 € \times 1/3 \approx 195,00 €$).

η. Μη αναγραφή των κοινοτικών Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. σε πέντε (5) περιπτώσεις εκδοθέντων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ),

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 12 παράγραφοι 9 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση γ) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 977,00 € (ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 €, $586,00 € \times 5 = 2.930,00 €$ και $2.930,00 € \times 1/3 \approx 977,00 €$).

θ. Μη εξόφληση ληφθέντος φορολογικού στοιχείου αξίας άνω των 15.000,00 € μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση ε) και παράγραφος 6 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 195,00 €

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 € και $586,00 € \times 1/3 \approx 195,00 €$).

ι. Καταχώρηση στα βιβλία εξόδων χωρίς παραστατικά, σε είκοσι δύο (22) περιπτώσεις, συνολικής καταχωρηθείσας αξίας 22.295,34 €,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 8.918,00 € ($22.295,34 € \times 40\%$).

ια. Ανακριβής καταχώρηση εξόδου στα τηρούμενα βιβλία και, συγκεκριμένα, Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 126,00 €, η οποία καταχωρήθηκε με καθαρή αξία 1.260,00 €,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση ε) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 και, συγκεκριμένα,

πρόστιμο ποσού 195,00 €

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 € και $586,00 € \times 1/3 \approx 195,00 €$).

2.

Με την με αριθμό/.....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο 2.344,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/01-03-2005 και ΠΟΛ.1081/23-05-2005, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα εταιρεία είχε υποπέσει στην παράβαση της μη διαφύλαξης, ανά πενήντα (50) φύλλα, φορολογικών στοιχείων και, συγκεκριμένα, Δελτίων Αποστολής για χειρόγραφη έκδοση, σε δώδεκα (12) περιπτώσεις (συνολικά 574 Δελτία Αποστολής),

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 6 και του άρθρου 21 παράγρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005,

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση θ) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005 και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 για Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.: 586,00 €, 586,00 € x 12 = 7.032,00 € και 7.032,00 € x 1/3 = 2.344,00 €).

Οι δε προσβαλλόμενες με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) εδράζονται στις διαπιστώσεις, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την ελεγχθείσα – υπόχρεη ομόρρυθμη εταιρεία. Να σημειωθεί ότι η εν λόγω εταιρεία τήρησε καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και άσκησε δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών και διαχειριστικών συμβουλών.

... προσφεύγ..... – αλληλεγγύως υπεύθυν....., με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2005, αντίστοιχα, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) σε βάρος κληρονόμου, σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1219/24-10-2011 και ΠΟΛ.1017/03-02-2016 του Υπουργείου Οικονομικών, με τις οποίες έγιναν αποδεκτές από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών οι με αριθμούς 291/2011 Γνωμοδότηση του τμήματος Α' και 408/2013 Γνωμοδότηση του τμήματος Β' του Ν.Σ.Κ., αντίστοιχα.

2.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο 2003, είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2009, βάσει των γενικών διατάξεων περί πενταετούς παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, δηλαδή πριν από την 31/03/2016 που ήταν ο χρόνος κοινοποίησης της προσβαλλόμενης με αριθμό/...-...-2016 Πράξης στ...ν προσφεύγο..... . Επιπλέον, ... προσφεύγ..... ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έως την 31/12/2013 είχε λάβει γνώση οποιασδήποτε εντολής φορολογικού ελέγχου της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

3.

Η έκδοση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. των προσβαλλόμενων Πράξεων είναι παράνομη, διότι προσκρούει στις αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, ... Κ. του με Α.Φ.Μ.: συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος, με ποσοστό συμμετοχής 50%, στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία τέθηκε σε εκκαθάριση την .../.../2005 και λύθηκε την .../.../2007. ... ανωτέρω απεβίωσε την .../.../2011, αφήνοντας ιδιόγραφη διαθήκη που δημοσιεύθηκε την .../.../2012 και κατέστη κύρια, όπως προκύπτει και από τα με αριθμό .../2012 Πρακτικά Συνεδριάσεως του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας). Από την ως άνω ιδιόγραφη διαθήκη προκύπτει ότι ... θαν.... άφησε συγκεκριμένα περιουσιακά τ... στοιχεία στ... σύζυγό τ.... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, στ...ν αδελφ... τ... Κ. του με Α.Φ.Μ.: και στ...ν ανήλικ.. ανιψι... τ.... Κ. του

(.....) με Α.Φ.Μ.: Στο τέλος της ιδιόγραφης αυτής διαθήκης, ... θαν... ανέγραψε ότι οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο βρεθεί στην κυριότητά τ..., κινητό ή ακίνητο, μέχρι τον θάνατό τ..., θα το πάρουν εξ ημισείας ... κ. (σύζυγος) και ... κ. (αδελφ....).

Επειδή, για τις ίδιες ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις, ασκήθηκε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2016 Ενδικοφανής Προσφυγή τ... κ. του ως κληρονόμου τ... κ. του

Επειδή, κατόπιν εξέτασης της ως άνω Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ., εκδόθηκε η με αριθμό/...-...-2016 Απόφαση της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία έγινε δεκτή η εξετασθείσα Ενδικοφανής Προσφυγή, λόγω έκδοσης των προσβαλλόμενων Πράξεων κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου τους και ορίζεται, όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για την απαλλαγή των Πράξεων από τις τυπικές τους πλημμέλειες και την επανέκδοση αυτών σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην εν λόγω Απόφαση.

Ειδικότερα, ... κ., με την με αριθμό/...-...-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή, ισχυρίστηκε ότι επί των προσβαλλόμενων Πράξεων παραλείπεται η αναγραφή τ... τρίτ... ανήλικ... κληρονόμου κ. του με Α.Φ.Μ.: και των ποσοστών ευθύνης εκάστου κληρονόμου, γεγονός που συνεπάγεται την καθιέρωση της εις ολόκληρον ευθύνης αυτών έναντι του Δημοσίου. Από το σκεπτικό της ως άνω με αριθμό/...-...-2016 Απόφασης επί του εν λόγω ισχυρισμού, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 (ομόρρυθμος εταιρεία) του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ.19/1835), όπως ίσχυαν έως το έτος 2012 κατά το οποίο καταργήθηκαν με τον Ν.4072/2012, ορίζεται ότι «Ομόρρυθμος είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 (υποχρεώσεις ομορρύθμων εταίρων) του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ.19/1835), όπως ισχύουν έως το έτος 2012 κατά το οποίο καταργήθηκαν με τον Ν.4072/2012, ορίζεται ότι «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν, όμως, επωνυμίαν.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (προσωπικές εμπορικές εταιρείες: έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις) παράγραφος 1 του Ν.4072/2012 ορίζεται ότι «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι, απεριόριστα και εις ολόκληρον.».

Επειδή, η ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου είναι: α) προσωπική και απεριόριστη, δηλαδή ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας και με ολόκληρη την προσωπική του περιουσία, β) εις ολόκληρον, δηλαδή ευθύνεται αλληλεγγύως με τους άλλους ομορρύθμους εταίρους, γ) άμεση και πρωτογενής, με την έννοια ότι ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές και πιστωτές της εταιρείας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δηλαδή απέναντι στην εταιρεία, ενώ ο δανειστής ή πιστωτής έχει το δικαίωμα να στραφεί απευθείας κατά του ομορρύθμου εταίρου. Παραγραφή της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων, συνεπώς, δεν νοείται με την λύση της εταιρείας, με την οποία παύει μόνον η ευθύνη αυτής (αφού δεν υφίσταται πλέον), η δε ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας εξακολουθεί να υφίσταται (Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες, Αθήνα 2009, σελ.47).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1710 (έννοια κληρονομικής διαδοχής) πρώτο εδάφιο του Α.Κ. (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι
«Κατά τον θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από τον νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1712 (περιεχόμενο διαθήκης) του Α.Κ. (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι
«Ο κληρονομούμενος μπορεί να εγκαταστήσει κληρονόμο με μονομερή διάταξη αιτία θανάτου (διαθήκη, διάταξη τελευταίας βούλησης).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1776 (κήρυξη ιδιόγραφης διαθήκης ως κύριας) του Α.Κ. (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι
«Αυτός που ζητεί να δημοσιευτεί ιδιόγραφη διαθήκη ενώπιον δικαστηρίου μπορεί κατά τη δημοσίευσή της να προσαγάγει τρεις μάρτυρες, οι οποίοι μαρτυρούν ενόρκως για την γνησιότητα της γραφής ή της υπογραφής του διαθέτη. Το δικαστήριο, αφού ακούσει τους μάρτυρες, μπορεί κατά τη δημοσίευση της ιδιόγραφης διαθήκης να την κηρύξει επιπλέον κύρια.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1885 (μερισμός απαιτήσεων και χρεών μεταξύ συγκληρονόμων) του Α.Κ. (Π.Δ.456/1984) ορίζεται ότι
«Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με την μερίδα του καθενός.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Μετά την 01/01/2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 (προσδιορισμός φόρου) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτήν, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 (έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) 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,
- στ)** 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)** τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα και

ι) 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.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις και

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που σε περίπτωση έκδοσης δικαστικής απόφασης είναι η ίδια η απόφαση, όπως κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή τον υπόχρεο και οι καταλογιστικές πράξεις τόκων και επιβολής προστίμων.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι εκτελεστός τίτλος (άρα και νόμιμος) για την είσπραξη του προστίμου είναι, στην προκειμένη περίπτωση, η ίδια η πράξη επιβολής του προστίμου, τα δε ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Εάν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), ο τίτλος καθίσταται άκυρος και η κατ' ακολουθία εκτέλεση που στηρίζεται σε αυτόν είναι μη νόμιμη. Επιπλέον, καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατο του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ' ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσής της, υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣτΕ ΟΛ. 179/1977, ΣτΕ 1779/1988, 1014/1983 κ.ά.).

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015 και ημερομηνία 27/11/2015 έγγραφο, το Τμήμα Β' της Διεύθυνσης Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, απαντώντας σε σχετικό ερώτημα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έκανε γνωστά 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 κοινοποίησή τους. Εάν 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 σε αυτήν ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ. ότι «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με την 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, για να είναι έγκυρη η καταλογιστική πράξη θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με τον νόμο. Εάν, επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από τον νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης.

Επειδή, το (.....) του Υπουργείου Οικονομικών είχε διενεργήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο στ...ν «.....» με Α.Φ.Μ.:, για τα οικονομικά έτη 2002 – 2006 (διαχειριστικές περίοδοι 2001 – 2005, αντίστοιχα), από τον οποίο προέκυψε και αποδείχτηκε ότι υπήρξε κατά συρροή εκδότης πολλών εκατοντάδων εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) προς εκατοντάδες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά τα ελεγχθέντα οικονομικά έτη, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, για φερόμενη παροχή υπηρεσιών διαφήμισης. Μεταξύ των εκδοθέντων από τ... εικονικών ΤΠΥ περιλαμβάνονται τα δύο (2) επίδικα ΤΠΥ, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, απροσδιόριστης εικονικής αξίας έκαστο, προς την υπόχρεη ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2003, τα οποία αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας, στο στοιχείο με αριθμό 1 και υπό το γράμμα α. Η συνταχθείσα από τ... σχετική «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για τ... εν λόγω διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. από τον Προϊστάμενο της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/31-12-2013 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την υπόχρεη «.....» με Α.Φ.Μ.: Η γνωστοποίηση για την έκδοση της εν λόγω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε νόμιμα στην υπόχρεη εταιρεία με τα με αριθμούς πρωτ./31-12-2013 και/31-12-2013 έγγραφα που είχαν αποσταλεί με συστημένη αλληλογραφία μέσω των ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε.. Από δε τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι η ελεγχθείσα – υπόχρεη ομόρρυθμη εταιρεία είχε υποπέσει, μεταξύ άλλων, στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) περί ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των δύο (2) προαναφερθέντων επίδικων ΤΠΥ κατά τη διαχειριστική περίοδο 2003. Η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από/..../2016 οικεία «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για την υπόχρεη εταιρεία, στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις. Οι προσβαλλόμενες Πράξεις ορθά εκδόθηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας, ωστόσο, στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, εκτός από τ...ν έτερ... εξ ημισείας εταίρο Κ. του με Α.Φ.Μ.:, αναφέρονται **μόνον** ... Κ. του και Κ. του ως νόμιμοι κληρονόμοι τ... Κ. του, **χωρίς να γίνεται καμία αναφορά** στ...ν τρίτ... εκ διαθήκης κληρονόμο τ... εν λόγω θαν....., ήτοι στ...ν ανήλικ... Κ. του Επιπροσθέτως, δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας των κληρονόμων που ευθύνονται αλληλεγγύως, με βάση την οποία καθίστανται κατά νόμο και κατά αναλογία – ποσοστό υπόχρεοι για την επίδικη οφειλή. Οι ανωτέρω παραλείψεις των προσβαλλόμενων Πράξεων προκαλούν σύγχυση ως προς τον προσδιορισμό των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων και της αναλογίας τους επί των επίδικων προστίμων. Επιπλέον, δυσχεραίνουν τον δικαστικό έλεγχο των εν λόγω Πράξεων, με αποτέλεσμα αυτές να κρίνονται ελαττωματικές λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου τους, μη νόμιμες και, ως εκ τούτου, ακυρωτές.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο προαναφερθείς ισχυρισμός τ... Κ. του , στην ως άνω εξετασθείσα με αριθ. πρωτ./....-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή τ..., περί παράλειψης της αναγραφής τ... ανήλικ... κληρονόμου Κ. και των ποσοστών ευθύνης εκάστου κληρονόμου στις προσβαλλόμενες Πράξεις, κρίθηκε βάσιμος και έγινε αποδεκτός με την με αριθμό/....-2016 Απόφαση της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επιπλέον, κ., ισχυρίστηκε στην με αριθμό/....-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή τ..., ότι ουδέποτε τ... κοινοποιήθηκαν οι Προσωρινές Πράξεις Επιβολής των Προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2005, με αποτέλεσμα την μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Από το σκεπτικό της με αριθμό/....-2016 Απόφασης της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί του συγκεκριμένου ισχυρισμού, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δηλαδή το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνονται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου και της έκδοσης των προσβαλλόμενων Πράξεων, ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 παράγραφος 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αλλά και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 02-05-2014 έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, με την με αριθ. πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 και ημερομηνία 31/12/2013 (ΦΕΚ3366Β/31-12-2013) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι

«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από τον φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η Φορολογική Διοίκηση πριν από τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων, καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν, ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του, θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1249/01-12-2014 του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με την παράγραφο 12 της περίπτωσης Δ της ως άνω εγκυκλίου ΠΟΛ.1249/01-12-2014 ορίζεται ότι

«Δ. Όσον αφορά στην κοινοποίηση των Πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, διευκρινίζονται τα εξής:

12. Σημειώνεται ότι εάν 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 εάν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου.».

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο προαναφερθείς ισχυρισμός τ.... κ. του, στην ως άνω εξετασθείσα με αριθ. πρωτ.-/...-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή τ..., περί του ότι ουδέποτε τ... κοινοποιήθηκαν οι Προσωρινές Πράξεις Επιβολής των Προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2005, με αποτέλεσμα την μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, κρίθηκε βάσιμος και έγινε αποδεκτός με την με αριθμό-/...-2016 Απόφαση της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Εξ όλων δε των ανωτέρω εκτεθέντων, με την ως άνω με αριθμό-/...-2016 Απόφαση κρίθηκε ότι παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων που παρατίθενται στην με αριθ. πρωτ.-/...-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο..... κ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (ειδική διοικητική διαδικασία – ενδικοφανής προσφυγή) παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«6. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτήν επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.

Η φορολογική αρχή της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, με την με αριθμό-/...-2016 Απόφαση της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αριθμό πρωτοκόλλου-/...-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής, έγιναν αποδεκτοί οι προαναφερθέντες προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... κληρονόμου κ. του και, προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων για τις ίδιες προσβαλλόμενες Πράξεις, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των επιμέρους προβαλλόμενων λόγων και ισχυρισμών της υπό εξέταση με αριθ. πρωτ.-/...-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο..... κληρονόμου κ. του

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο..... – αλληλεγγύως υπεύθυν..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως κληρονόμου τ... αδελφ.... Τ.... Κ. του με Α.Φ.Μ.: που απεβίωσε την .../.../2011, ομ..... εταίρου κατά 50%, διαχειρ..... και ν..... εκπροσώπου, εν ζωή, της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2005, αντίστοιχα, οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας, λόγω έκδοσης αυτών κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου τους (τυπικές πλημμέλειες).

Ορίζουμε δε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στην έκδοση νέων Προσωρινών Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) και στη συνέχεια νέων Οριστικών Πράξεων, απαλλαγμένων από τις τυπικές πλημμέλειες (με τη ρητή αναφορά των κατά νόμω υπόχρεων στη σχετική Έκθεση Ελέγχου και στις Πράξεις, καθώς και με τα ποσοστά αυτών), για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2005, σύμφωνα, πάντα, με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα Απόφαση και με τις διατάξεις του άρθρου 36 παράγραφος 2 περίπτωση γ) και του άρθρου 63 παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και στη νόμιμη κοινοποίηση αυτών σε όλα τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

Σημείωση :

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).