



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 23-09-2016

Αριθμός απόφασης: 1094

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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 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. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού ΤΚ:....., με ΑΦΜ:....., με την ιδιότητα της κληρονόμου του του με ΑΦΜ:..... ο οποίος ήταν ομόρρυθμο μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/11-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2004.**

4. Τη με αριθμ./11-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./28-4-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 την από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, για τις χρήσεις 2001 έως 2005, για τον με ΑΦΜ:....., η οποία διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., ήταν λήπτρας μερικώς εικονικών στοιχείων απροσδιορίστου αξίας, ως προς το ύψος της συναλλαγής, έκδοσης του ως άνω, για τη διαχειριστική χρήση 2003.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η με αριθμ...../31-12-2013 εντολή ελέγχου με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2011. Δεδομένου ότι προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης χωρίς όμως να γίνουν αποδεκτά τα εκδοθέντα ειδικά σημειώματα, ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005.

Ειδικότερα εκδόθηκε η με αριθμό/11-03-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για το **οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)**, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας **διαφορά κύριου φόρου 52.123,40 €** και **επί της διαφοράς πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%) 62.548,00 €**, **διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών (1%) 2.084,94 €** και **επί της διαφοράς πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών λόγω ανακρίβειας (max.120%) 2.501,93 €** και **διαφορά εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί των τελών χαρτοσήμου κερδών (20%) 416,99 €** και **εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί των πρόσθετων τελών χαρτοσήμου κερδών (20%) 500,39 €**, ήτοι **συνολικό ποσό 120.175,72 €**, **επειδή**, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/01-03-2005 και ΠΟΛ.1081/23-05-2005, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), **διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας 202.283,59 €**, προερχόμενες, μεταξύ άλλων, από εκπεσθείσες δαπάνες συνολικής αξίας 50.000,00€, που αφορούν στην ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, η εικονική αξία των οποίων δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί και, συγκεκριμένα, των, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../24-11-2003, καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% [Π.Θ...../12-06-2003, Νο.. – Νο..... (έξι (6) 50φυλλα στελέχη – μπλοκ), Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (.....)] και Νο...../04-12-2003, καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% [Π.Θ...../27-11-2003, Νο..... – Νο..... (πέντε (5) 50φυλλα στελέχη – μπλοκ), Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (.....)], έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης, **διαφορά επιπλέον δαπανών συνολικής αξίας 3.450,00 €** που μεταφέρθηκαν στην οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και αποκρυσθαίνονται συνολική φορολογητέα αξία **2.760,00 €** από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Με βάση τις ως άνω διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, **τα βιβλία και στοιχεία** της ελεγχθείσας – υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρείας, **για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)**, **κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), **ο δε προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003). Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/11-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος» της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) της ελεγχθείσας – υπόχρεης εταιρείας. 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.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, ως κληρονόμο (σύζυγο) του ο οποίος ήταν ομόρρυθμο μέλος της εταιρίας «.....» με ποσοστό συμμετοχής 50% και ο οποίος απεβίωσε στις 17-08-2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά να ακυρωθούν καθ'ολοκληρίαν, άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους κάτωθι αναφερόμενους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους.
2. Παραβίαση της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.
3. Παράβαση διάταξης νόμου (άρθρο 37 ΚΦΔ και άρθρο 1885 Αστικού Κώδικα). Στις προσβαλλόμενες πράξεις παραλείπεται η αναγραφή της τρίτης ανήλικης κληρονόμου,, του αποβιώσαντος-συνδιαχειριστή της εταιρίας ".....",, δεν αναγράφονται τα ποσοστά ευθύνης εκάστου κληρονόμου, πράγμα που συνεπάγεται την καθιέρωση της εις ολόκληρον ευθύνης αυτών έναντι του Δημοσίου.
4. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, με αποτέλεσμα να μην τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.
5. Πλημμέλειες στα πορίσματα ελέγχου της από 11-3-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 20 του Εμπορικού νόμου οριζόταν, πριν την κατάργησή του με την παράγραφο 2 του άρθρου 294 του Ν 4072/2012, ότι " Ομόρρυθμος είναι η συσταinoμένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύωνται υπό επωνυμίαν εταιρικήν."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ως άνω νόμου, ως ίσχυε " 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, στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 249 του Ν 4072/2012 ορίζεται ότι “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, που σημαίνει ότι ευθύνεται αλληλεγγύως με τους άλλους ομορρύθμους εταίρους, γ)άμεσα και πρωτογενής, με την έννοια ότι ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρείας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δη απέναντι στην εταιρεία, ενώ ο δανειστής έχει δικαίωμα να στραφεί απευθείας κατά του ομορρύθμου εταίρου. Παραγραφή της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων συνεπώς δεν νοείται με τη λύση της εταιρείας. Με τη λύση της εταιρείας παύει μόνο η ευθύνη αυτής (αφού δεν υπάρχει πια) αλλά η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας, εξακολουθεί (Μιλτιάδης Κ.Λεοντάρης, Προσωπικές Εταιρίες, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες, Αθήνα 2009, σελ.47)

Επειδή, στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 1710 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι “Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1712 του Αστικού Κώδικα “Ο κληρονομούμενος μπορεί να εγκαταστήσει κληρονόμο με μονομερή διάταξη αιτία θανάτου (διαθήκη, διάταξη τελευταίας βούλησης).”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1776 του Αστικού Κώδικα “Αυτός που ζητεί να δημοσιευτεί ιδιόγραφη διαθήκη ενώπιον δικαστηρίου μπορεί κατά τη δημοσίευσή της να προσαγάγει τρεις μάρτυρες, οι οποίοι μαρτυρούν ενόρκως για τη 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, στο άρθρο 1885 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι “ Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.”

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 (πρώην 66) του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Μετά την 1.1.2014, 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “ Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια 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 αυτή, 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), όπως ισχύουν κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης, 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 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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

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

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4174/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι **εκτελεστός τίτλος** (άρα και νόμιμος) **για την είσπραξη του φόρου**, είναι στην προκείμενη περίπτωση **η ίδια η πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, και τα ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ, **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 το θάνατο του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ’ ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσης της υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣτΕ Ολ 179/1977, ΣτΕ 1014/1983, ΣτΕ 1779/1988 κ.α.)

Επειδή, με το αριθμ.πρωτ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφό της, το τμήμα Β΄ της Διεύθυνσης Ελέγχου, απαντώντας σε σχετικό ερώτημα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έκανε γνωστά τα εξής: Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013, ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίησή 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 σε αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του ΑΚ, 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 ναι λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.”

Επειδή, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση: ο του συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος, με ποσοστό συμμετοχής 50%, στην εταιρία “.....” η οποία τέθηκε σε εκκαθάριση την 26-04-2005 και λύθηκε την 28-11-2007.

Ο ανωτέρω απεβίωσε στις 17-08-2011 αφήνοντας ιδιόγραφη διαθήκη η οποία δημοσιεύθηκε στις 24-02-2012 και κατέστη κυρία, όπως προκύπτει και από το με αριθμό/2012 Πρακτικό Συνεδριάσεως του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας).

Από την ως άνω ιδιόγραφη διαθήκη προκύπτει ότι ο θανών άφησε συγκεκριμένα περιουσιακά του στοιχεία στη σύζυγό του, στην αδερφή του και στην ανήλικη ανιψιά του (κόρη της). Στο τέλος της ιδιόγραφης αυτής διαθήκης, ο θανών ανέγραψε ότι οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο βρεθεί στην κυριότητά του, κινητό ή ακίνητο, μέχρι το θάνατό του, θα το πάρουν μισό-μισό η (σύζυγος) και η (αδελφή).

Από την από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, για τις χρήσεις 2001 έως 2005, για τον με ΑΦΜ:....., η οποία διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., ήταν λήπτης μερικώς εικονικών στοιχείων απροσδιορίστου αξίας, ως προς το ύψος της συναλλαγής, έκδοσης του ως άνω, για τη διαχειριστική χρήση 2003.

Με την με αριθμό/31-12-2013 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005.

Ως αποτέλεσμα του ελέγχου ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθμ./11-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Η ως άνω πράξη ορθά εκδόθηκε στο όνομα της εταιρίας, στην οποία έγινε και η βεβαίωση του φόρου, όμως στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα και ειδικότερα στους κληρονόμους του, αναφέρονται μόνο η (αδερφή του θανόντα) και η (σύζυγος του θανόντα) χωρίς να γίνεται οποιαδήποτε αναφορά στην τρίτη εκ διαθήκης κληρονόμο ήτοι την ανήλικη Επιπλέον, δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας με βάση την οποία καθίστανται κατά νόμον υπόχρεοι για τη συγκεκριμένη οφειλή. Οι ανωτέρω παραλείψεις των καταλογιστικών πράξεων προκαλούν

σύγκυση ως προς τον προσδιορισμό των υπόχρεων σε φόρο αλλά και το ύψος της φορολογικής τους οφειλής. Επιπλέον δυσχεραίνουν τον δικαστικό έλεγχο των πράξεων, με αποτέλεσμα να κρίνονται ελαττωματικές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου αυτής, μη νόμιμες και ως εκ τούτου ακυρωτές.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“ Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ,και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος”*.

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 αλλά και την ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014, 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 την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β΄3366/31-12-2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με θέμα “Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου”, αποφασίστηκαν τα εξής: *“Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επιδίδει στον υπόχρεο, προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 επίδοση 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 ανταπόκριση 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 ΠΟΛ 1249/01-12-2014, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου

Επειδή, με την παράγραφο 12 της περίπτωσης Δ της ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ρητά ότι “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.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ *Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή 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.*”

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 28-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με την ιδιότητα της κληρονόμου του ο οποίος ήταν ομόρρυθμο μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας “.....”, κατά της υπ’αριθμ/11-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της

ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, λόγω έκδοσης αυτής κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της (τυπικές πλημμέλειες).

Ορίζουμε όπως, ο προϊστάμενος της ως άνω ΔΟΥ, προβεί στην έκδοση νέας προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και στη συνέχεια νέας οριστικής πράξης, απαλλαγμένης από τις τυπικές πλημμέλειες (συγκεκριμένα με τη ρητή αναφορά των νόμων υποχρεών στην πράξη καθώς και στην έκθεση ελέγχου, με τα ποσοστά αυτών), για τη χρήση 2003, σύμφωνα πάντα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα απόφαση και τη νόμιμη κοινοποίηση αυτής σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.6 και 36 παρ.3 περ.γ' του Ν 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
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).