



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4656

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **1)** της ήδη λυθείσας ομορρυθμής εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, με έδρα στο, ΑΦΜ:, **2)** του, ΑΦΜ:, κατοίκου, ατομικά και με την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας, **3)** του, κατοίκου, ΑΦΜ:, ατομικά και με την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας και **4)** του, κατοίκου, επί της οδού, ΑΦΜ:, ατομικά και με την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω λυθείσας εταιρείας, κατά:

α) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2018,

β) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικον. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013) και

γ) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2018,
β) την υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικον. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013) και
γ) την υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013,
των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 27/02/2018 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, **2)** του, ΑΦΜ:, **3)** του, ΑΦΜ: και **4)** του, ΑΦΜ:, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**27-02-2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, διότι δεν συμμορφώθηκε στην υποχρέωση που είχε σχετικά με την τήρηση, διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και προσκόμιση αυτών στον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και του άρθρου 5§14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 27/02/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης και έκδοσης στοιχείων, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./**29-11-2016** εντολής ελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε ότι από τον έλεγχο της υπ' αριθ./12-12-2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ΝΠ, που κατατέθηκε ηλεκτρονικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ, χρήσης 01/01/2013 -7/11/2013, οπότε και διέκοψε, προέκυψε αξία απογραφής έναρξης των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας ύψους 754.756,86€, δυσανάλογη με τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν ύψους 59.670,65€.

2) Με την υπ' αριθμ./**27-02-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, οικον. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-30/11/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 52.996,65€ πλέον πρόσθετος

φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 49.816,85€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 ποσού 916,67€, ήτοι συνολικό ποσό **99.755,43€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 27/02/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./29-11-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα,

- **Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-07/11/2013**, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε δυο τουλάχιστον προσκλήσεις της Υπηρεσίας και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία (εσόδων – εξόδων – βιβλίο απογραφών), τα φορολογικά στοιχεία καθώς και τα λοιπά συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, προσδιόρισε με **αντικειμενικό τρόπο** το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από την επιχειρηματική της δραστηριότητας, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε και τις συνθήκες λειτουργίας της προσφεύγουσας (αγορές, πωλήσεις, μικτό αποτέλεσμα, αποθέματα, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων κλπ), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 4§§1,2^α του ν.4110/2013.

3) Με την υπ' αριθμ./27-02-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-30/11/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 116.726,53€ πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 100.968,44€, ήτοι συνολικό ποσό **217.694,97€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσης 2013, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, στο ποσό των 815.247,51€ και β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ /2018/13-11-2018 υπόμνημά τους, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Την 15/5/2018 έλαβαν όλως τυχαίως γνώση, από τον νέο ένοικο του χώρου, της μηδέποτε κοινοποιηθείσας στην εταιρία και τους εταίρους αυτής, αριθ./2018 ατομικής ειδοποίησης χρεών, δυνάμει της οποίας μας γνωστοποιήθηκαν οι αριθ./19/04/2018,/19/04/2018 και/19/04/2018 ταμειακές βεβαιώσεις συνολικού ποσού 319.950,40 € οι οποίες αφορούν σε δήθεν οφειλές της εταιρίας από ΦΠΑ, ΚΒΣ και εισόδημα αντίστοιχα.
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσκλήσεων, του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι κατά νόμο επιδόσεις γίνονται σε όλους τους τέως εταίρους της ομόρρυθμης εταιρίας. Η παραβίαση δε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης είναι προφανής, καθώς, αν είχαν κληθεί όλοι οι εταίροι, και μάλιστα αυτοί που ρητά αναφέρεται στις υπ. Δηλώσεις που κατατέθηκαν κατά τη διαδικασία λύσης της εταιρίας,

ως οι φυλάσσοντες αυτά, στην ορθή διεύθυνση, θα είχαν προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία στη φορολογική αρχή, οι δε προσβαλλόμενες πράξεις δεν θα είχαν εκδοθεί. Ειδικότερα, δεν θα είχε εκδοθεί η πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, μια και τα βιβλία βρίσκονται στην κατοχή τους και θα εξέλιπε στο σύνολό της η παράβαση αυτή. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή δεν θα είχε προβεί σε αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρίας, με την προσαύξηση των καθαρών κερδών, ενώ τέλος, θα είχαν προσκομίσει και όλα τα απαραίτητα παραστατικά, από τα οποία θα δικαιολογείτο η διαφορά μεταξύ της απογραφής λήξης των εμπορευμάτων χρήσης 2012, σε σχέση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2013. Επομένως, στο μέτρο που ο έλεγχος, αποστέρησε, λόγω της πλημμέλειας των κοινοποιήσεων, το δικαίωμά τους περί προηγούμενης ακρόασης, αλλά και του δικαιώματος υπαγωγής τους στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του Ν. 4446/2016 οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους.

3. Αοριστία έκθεσης ελέγχου. Η κρίση του ελέγχου είναι παντελώς αόριστη, μη βασιζόμενη σε οποιοδήποτε πραγματικό, ή αποδεικτικό στοιχείο και πολύ περισσότερο δεν λαμβάνει υπ' όψη τον έλεγχο που έγινε κατά τη διαδικασία λύσης της εταιρείας από τη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, στην οποία δόθηκαν σχετικές εξηγήσεις περί του είδους του υπολειπόμενου εμπορεύματος, της δυσκολίας καταστροφής του αλλά και του χώρου αποθήκευσης του. Αντίθετα, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, τα προϊόντα της προσφεύγουσας ήταν πρακτικά αδύνατο να έχουν πωληθεί, δεδομένου ότι λόγω της ιδιαιτερότητάς τους (όπως συνομολογεί και η ίδια η φορολογική αρχή περιέχουν χημικές ουσίες) έχουν ημερομηνία λήξης, η οποία έχει προ πολλού εκπνεύσει. Τα φερόμενα λοιπόν ως πωληθέντα παραμένουν μέχρι σήμερα αποθηκευμένα, μέχρι να ανευρεθεί τρόπος καταστροφής τους με τις νόμιμες διαδικασίες. Η φορολογική αρχή όμως, προτίμησε να ολοκληρώσει τον έλεγχο, ψάχνοντάς μας σε ανύπαρκτη πλέον διεύθυνση, και προέβη σε εκτιμήσεις, οι οποίες ουδεμία σχέση έχουν με την πραγματικότητα.

4. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι οι προηγούμενες αγορές φυτοφαρμάκων έγιναν με μειωμένο συντελεστή 6,5% και 6%.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν.41474/2013 ορίζεται:

«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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.41474/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α)[...],β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) [...], ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) [...]

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1180/2018 διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και προκειμένου να κριθεί το κρίσιμο ζήτημα της εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής (ενδικοφανούς ή δικαστικής, κατά περίπτωση), σε υποθέσεις, για τον χειρισμό των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με την [ΠΟΛ.1207/2017](#) εγκύκλιο κατ' εφαρμογή του [άρθρου 19](#) του ν.[4174/2013](#), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Όσον αφορά στην κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης σε φυσικό πρόσωπο, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 5](#) του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε περίπτωση που η πράξη αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι αυτή έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του [άρθρου 63](#) του ν.[4174/2013](#) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 66 του ν.[2717/1999](#) (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) σχετικά με την προθεσμία άσκησης της δικαστικής προσφυγής, ορίζεται ότι στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα ημερών και η προθεσμία για την άσκησή της αρχίζει, σε περίπτωση ρητής πράξης, από την κατά νόμο επίδοση της πράξης σε αυτούς τους οποίους αφορά ή σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρα 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του [άρθρου 5](#) του ν.[4174/2013](#)). Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβαση του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του [άρθρου 5 παρ.5](#) του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του [άρθρου 5 παρ.5](#) του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του [άρθρου 5 παρ.5](#) του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, από το συνδυασμό των άρθρων 16α του ν.δ. 3323/1955 και 23 και 74 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, συνάγεται ότι σε περίπτωση λύσεως ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και περατώσεως ή μη υπάρξεως σταδίου εκκαθαρίσεως αυτής, νομίμως εκδίδεται πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων επ' ονόματι της λυθείσης εταιρείας, εφ' όσον αυτή ανάγεται σε αποτελέσματα διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, είτε γιατί η εταιρεία εξακολουθούσε να λειτουργεί είτε γιατί δεν είχε περατωθεί το στάδιο της εκκαθαρίσεως. Η δε επ' ονόματι της εταιρείας εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων **κοινοποιείται προς όλους τους εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά, είτε μερικοί από αυτούς (ΣτΕ 5460/1996, 1887/1990 7μελούς συνθ.).**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 258§3 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι:

«3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

Επειδή, εν προκειμένω, την 07/11/2013 καταχωρήθηκε με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης (ΚΑΚ) στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) δια της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ του Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών, το από 21/10/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της Ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, **με διακριτικό τίτλο από το οποίο προκύπτουν τα εξής: Οι 1)**, ΑΦΜ:, 2), ΑΦΜ: και 3), ΑΦΜ: αποφάσισαν τη λύση της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι:

Ομόρρυθμοι εταίροι της προσφεύγουσας εταιρείας την 07/11/2013, ημερομηνία διακοπής των εργασιών της, ήταν 1) ο, με ποσοστό συμμετοχής 50%, 2) ο, με ποσοστό συμμετοχής 25%, **και** 3) ο, με ποσοστό συμμετοχής 25%, εκ των οποίων οι δύο πρώτοι υπήρξαν από κοινού διαχειριστές και εκπρόσωποι της ως άνω Ομόρρυθμης εταιρείας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

1. Την 09/03/2018, επιδόθηκαν στον, κάτοχο του Α.Δ.Τ., ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας, οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και οι από 27/02/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και προς τούτο, συντάχθηκε σχετική έκθεση επίδοσης η οποία συνυπογράφεται από τον ως άνω.
2. Την 08/03/2018 **με συστημένη επιστολή (REGR)**, εστάλη στον έτερο ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας,, στη τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού, η με αριθ. πρωτ./07-03-2018 επιστολή της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την οποία του κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι από 27/02/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου. Η εν λόγω επιστολή επεστράφη από τα ΕΛΤΑ ως αζήτητη.
3. Δεν κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στον τρίτο ομόρρυθμο εταίρο, που διαμένει επί της οδού, διότι σύμφωνα με την από 29/06/2018 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, δεν είχε ορισθεί διαχειριστής και εκπρόσωπος της ΟΕ.

Επειδή, σε απάντηση της με αριθ. πρωτ./15-05-2018 αίτησης των προσφευγόντων, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με το από **17/05/2018** ταυτάριθμο έγγραφό της, τους χορήγησε αντίγραφα των εκθέσεων ελέγχου, των προσωρινών και οριστικών πράξεων χρήσεως 2013, του σημειώματος του άρθρου 28 ν.4174/2013 και των κοινοποιήσεων αυτών καθώς και των προσκλήσεων που είχαν σταλεί στους διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας μετά την έκδοση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, της υπ' αριθ./29-11-2016 εντολής μερικού ελέγχου.

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης νομολογίας καθώς και των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών η υπό κρίση προσφυγή κρίνεται **εμπρόθεσμη** και εξετάζεται στην ουσία της καθώς η μη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και στον τρίτο ομόρρυθμο εταίρο έχει σαν αποτέλεσμα η

νόμιμη προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής να αφετηριάζεται από την επόμενη της χορήγησης σε αυτόν αντιγράφων των πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, την 17/05/2018. **Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από την από 29/06/2018 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε στον τρίτο ομόρρυθμο εταίρο, που διαμένει επί της οδού προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών (άρθρο 14 του ν.4174/2013), προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με το σκεπτικό ότι δεν ήταν διαχειριστής και εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων διότι υφίστανται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς, οι κατά νόμο επιδόσεις γίνονται σε όλους τους τέως εταίρους της ομόρρυθμης εταιρείας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία λύθηκε με το από 21/10/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ, την 22/10/2013 και δημοσιεύθηκε νομίμως στο Πρωτοδικείο Αθηνών, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι μετά την λύση ακολούθησε το στάδιο της εκκαθάρισης, οι κατ' άρθρο 14 του ν.4174/2013 προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών καθώς και το κατ' άρθρο 28 του ως άνω νόμου σημείωμα διαπιστώσεων, όφειλαν να επιδοθούν προς όλους τους εταίρους, εφόσον κατά το χρόνο αυτό δεν υφίστατο πλέον το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, και όχι στους διαχειριστές αυτής, εφόσον τούτοι δεν είχαν πλέον αυτή την ιδιότητα, με την παρούσα απόφαση **οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες**, καθόσον δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας για την έκδοσή τους δηλαδή έγκυρη επίδοση πρόσκλησης για έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρα 14 και 28 του ν.4174/2013) της ήδη λυθείσας εταιρείας στα μέλη αυτής, κατά παραδοχή του σχετικού λόγου της προσφυγής.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **63§6 του ν. 4174/2013** (Α' 170) 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**», και με τις διατάξεις του άρθρου **63§2 περ. γ'** του ίδιου νόμου ότι: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 [πενταετία] παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, **για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης**, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με*

την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, **2)** του, ΑΦΜ:, **3)** του, ΑΦΜ: και **4)** του, ΑΦΜ:, **και την ακύρωση για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό:**

α) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2018,

β) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οικον. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013) και

γ) της υπ' αριθ./27-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.