



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 14/10/16

Αριθμός απόφασης: 1246

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου

Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-01-2014).

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

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** του του, ΑΦΜ νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας, ΑΦΜ κατά των με αριθμ. α), πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2005 και 2007 β) 1328/02.12.2015 και 1331/02.12.2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.ετών 2006 και 2008 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007) αντίστοιχα, γ) 1329/02.12.2015 και 1332/02.12.2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα δ) 1330/02.12.2015, 1333/02.12.2015 πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 . διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....
4. Τις με αριθμ. α)/616/12.06.15,617/12.06.15 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2005 και 2007, β) 1328/02.12.2015 και 1331/02.12.2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2006 και 2008 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007) αντίστοιχα , γ) 1329/02.12.2015 και 1332/02.12.2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα και δ) 1330/02.12.2015, 1333/02.12.2015 πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ 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:

- Με την με αριθμ.616/12.06.2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «Ε.» για την χρήση 2005 πρόστιμο ποσού **30.000,00€** για την λήψη ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 30.000,00 € το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ως ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 9 10, 11 , 14, 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ.10 περ.β, 19 παρ.1 και 20 παρ.1 περ. β' του Ν.2523/97.

- Με την με αριθμ.617/12.06.2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της της επιχείρησης «» για την χρήση 2007 πρόστιμο ποσού **36.000,00€** για την λήψη τριών (3) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.000,00 € τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 9 10,11 ,14,18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ.10 περ.β, 19 παρ.1 και 20 παρ.1 περ.β' του Ν.2523/97.
- Με την με αριθμό 1328/2-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «» φόρος εισοδήματος ποσού 5.918,40€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 7.102,00€, ήτοι συνολικό ποσό **13.020,40€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 31 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και του άρθρου 1 του Ν.2523/1997.
- Με την με αριθμό/2-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «» φόρος εισοδήματος ποσού 18.846,37€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 22.616,00€, ήτοι συνολικό ποσό **41.462,37€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και του άρθρου 1 του Ν.2523/1997.
- Με την υπ' αρ./02-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «» φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.700,00€, πλέον 6.840,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **12.540,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013) καθώς και του άρθρου 2 του Ν. 2523/97.
- Με την υπ' αρ./02-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης «» φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 6.840,00€, πλέον 8.208,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **15.048,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013) καθώς και των άρθρου 2 του Ν. 2523/97.
- Με την με αριθμ./02.12.2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «» για την χρήση 2005 πρόστιμο ποσού **17.100,00€** για την λήψη ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 30.000,00 € ,πλέον ΦΠΑ 5.700,00 € το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ως ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας
- Με την με αριθμ./02.12.15 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «» για την χρήση 2007 πρόστιμο ποσού **20.520,00€** για την λήψη τριών (3) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.000,00 € πλέον ΦΠΑ 6.840,00€ τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας .

Συγκεκριμένα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το ειδικό συνεργείο ελέγχου (ΕΣΕ) στον γυμναστικό σύλλογο « » διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε για τις χρήσεις 2001-2011 εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των άλλων και στην επιχείρηση τα οποία κρίθηκαν ως ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας. Κατόπιν των παραπάνω συντάχθηκε για την εταιρία από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ η με αρ. υπόθεσης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και από την ΔΥΟ..... οι από 02/12/15 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε., Φ.Π.Α. και άρθρου 6 Ν.2523/97.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε. , τις χρήσεις 2005 και 2007 τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Κατόπιν αυτού ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά (στη χρήση 2005 επιλέχθηκαν τα λογιστικά, εφόσον υπερτερούσαν των εξωλογιστικών).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Τα αποτελέσματα του ελέγχου στην εταιρία δεν κοινοποιήθηκαν αρχικώς στον προσφεύγοντα ,παρά αργότερα κατόπιν αίτησής του.
2. Η εμπλοκή και η ανάμειξη του στην εταιρία ήταν εντελώς τυπική.
 - Ουδέποτε εργάστηκε ή αποκόμισε κάποιο όφελος καθώς απασχολήθηκε ως τεχνικός (μισθωτός) στην εταιρία " ".
 - Τα ιδιωτικά συμφωνητικά με το σωματείο Ηρακλής της εταιρίας συντάχθηκαν μεταξύ του αδερφού του και του σωματείου.
 - Ο Αδερφός του προσφεύγοντα δήλωσε στο ΣΔΟΕ ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας ότι συνεργάστηκε τα έτη 2005 και 2007 με τον
 - Ο αδερφός του προσφεύγοντα ζήτησε παράταση 30 ημερών στην πρόσκληση που του έκαναν για προσκόμιση δικαιολογητικών.
 - Η Δ.Ο.Υ. επέδωσε στον αδερφό του προσφεύγοντα τις υπ' αριθμ.,862/15 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και την έκθεση ελέγχου ως εκπρόσωπο της εταιρίας.
 - Το ΣΔΟΕ επέδωσε την κλήση προς ακρόαση μόνο στον αδερφό του προσφεύγοντα.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) (ν 4174/2013), ορίζεται ότι ««1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.», ενώ στην **παράγραφο 3** του ίδιου άρθρου του ως άνω νόμου ορίζεται «3. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, 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) επιδοθεί 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 της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις νομίμως **κοινοποιήθηκαν** στον προσφεύγοντα με το με αρ.πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 5 παρ 1 και 3 του ΚΦΔ, κατόπιν δικής του αίτησης (με αρ.πρωτ.) περί κοινοποίησης των οριστικών αποτελεσμάτων για την επιχείρηση, ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη αρχικής αλλά μεταγενέστερης, κατόπιν αίτησής του κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 20 του ΒΔ19/1835 : «Ομόρρυθμος είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 22 του ΒΔ19/1835: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

Επειδή, η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου έχει τα εξής χαρακτηριστικά :α) είναι προσωπική και απεριόριστη , δηλαδή , ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας και με την προσωπική του περιουσία ολόκληρη, β)είναι ευθύνη «εις ολλόκληρον»,που σημαίνει ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται «αλληλεγγύως» με τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους και το νομικό πρόσωπο της εταιρίας να εκπληρώσει ολόκληρο το χρέος, γ) είναι άμεση, με την έννοια ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρίας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δηλαδή ,απέναντι στην εταιρία, δ)είναι ευθύνη πρωτογενής, που δίνει το δικαίωμα στο δανειστή της εταιρίας να στραφεί – αν θέλει- απευθείας κατά του ομόρρυθμου εταίρου ,χωρίς να προηγηθεί αγωγή της εταιρίας κατά της εταιρίας.Του δίνει ,ακόμα το δικαίωμα να στραφεί ταυτόχρονα κατά Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν περισσοτέρων ομόρρυθμων εταίρων ή και της ίδιας της εταιρίας, για το σύνολο του εταιρικού χρέους ή μέρος αυτού, ε) είναι ευθύνη που παρακολουθεί τον αποχωρήσαντα ομόρρυθμο εταίρο, ο οποίος εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις,που είχαν δημιουργηθεί μέχρι την μέρα της αποχωρήσεώς του.

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «.....2.Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2690/99: «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα ».

Σύμφωνα όμως με τη νομολογία (ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012 και ΣΤΕ 3521/2015) : Όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, **η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές** και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας .

Στην προκειμένη περίπτωση ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη τέτοιων στοιχείων. Όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αλλά προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤ.ΘΡΑΚΗΣ(από 06/02/15) η προβλεπόμενη από το άρθρο 6 του Ν.2690/1999 κλήση προς ακρόαση επιδόθηκε μόνο στον του ομόρρυθμο εταίρο της ελεγχόμενης Ε.Ε. Ωστόσο ο προσφεύγων, ομόρρυθμος εταίρος, εμφανίζεται να τελεί σε γνώση του ελέγχου και των αποτελεσμάτων του, αιτούμενος μάλιστα κι ο ίδιος να του κοινοποιηθούν τα αποτελέσματα που με την επίκληση ρητώς της ιδιότητάς του ως διαχειριστή της ετερόρρυθμης εταιρίας ,στην υπ.αριθμ.πρωτ. αίτησή του.

Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 4447/2012 και 3521/2015) εφόσον έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου ,που κοινοποιήθηκαν νομίμως οι σχετικές πράξεις και άσκησε το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής , η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης θεραπεύεται. Περαιτέρω , οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2007 κατά τις οποίες η υπό κρίση εταιρία είχε την μορφή της ομορρύθμου εταιρίας, ως ταύτης

συσταθείσας κατά την 05/12/2005 με την επωνυμία " " και ομόρρυθμα μέλη και συνδιαχειριστές κατά ποσοστό 50% τους α) του – ΑΦΜ και β) του ΑΦΜ η εταιρία μετατράπηκε σε ετερόρρυθμη στις 23/06/2009 με τροποποίηση του καταστατικού της αποχώρηση του και μεταβίβαση του ποσοστού 49% στον του- ΑΦΜ και 1% στο νεοεισερχόμενο ετερόρρυθμο μέλος του - ΑΦΜ και μοναδικό έκτοτε διαχειριστή τον

Συνεπώς κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις είχαν και τα δύο ομόρρυθμα μέλη και συνδιαχειριστές απεριόριστη , προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη.

Κατά συνέπεια ,ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί τυπικής και μη ουσιαστικής εμπλοκής και ανάμειξής του στην εταιρία απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ $30.000,00 \times 2 \times 50\% = 30.000,00$ ευρώ.

2. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2007-31/12/2007

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ $36.000,00 \times 2 \times 50\% = 36.000,00$ ευρώ.

3.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005 - 31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ	ΠΟΣΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	------	------	---------

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		7.545,00	32.205,00	24.660,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	1.810,00	7.729,20	5.918,40
Προκαταβολή φόρου		995,94	995,94	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			7.102,00	7.102,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	2.806,74	15.827,14	13.020,40
	για επιστροφή			

4.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2007 - 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		8.014,45	102.246,32	94.231,87
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.916,03		2.916,03
	Χρεωστικό ποσό		15.930,34	15.930,34
Προκαταβολή φόρου		440,79	440,79	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			22.616,00	22.616,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		41.462,37	41.462,37
	για επιστροφή			

5. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2005-31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	53.000,00	53.000,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	34.500,00	4.500,00	30.000,00
Φόρος εκροών	10.070,00	10.070,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.070,00	4.370,00	5.700,00
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.700,00	5.700,00

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			6.840,00	6.840,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			12.540,00	12.540,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

6. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2007-31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		153.140,00	153.140,00	
Αξία φορολογητέων εισροών		143.314,61	107.314,61	36.000,00
Φόρος εκροών		29.096,60	29.096,60	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		29.096,60	22.256,60	6.840,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			6.840,00	6.840,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			8.208,00	8.208,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			15.048,00	15.048,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

7..ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟ 6 Ν.2523/97- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 17.100,00 ευρώ.

8.ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟ 6 Ν.2523/97- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2007-31/12/2007

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

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

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

α. α.

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).