



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, 29/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1826

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 **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Χανίων, και του, **ΑΦΜ:**, κατοίκουΧανίων, ενεργώντας ατομικά, αλλά και με την ιδιότητα του συνεκκαθαριστή, συνδιαχειριστή και ομορρύθμου εταίρου της ως άνω εταιρείας κατά:

Α) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,

Β) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και

Γ) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, και 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:

1) Με την υπ' αριθμ./**28-12-2018** Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **8.000,00€**.

2) Με την υπ' αριθμ./**28-12-2018** Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **4.000,00€**.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./01-08-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα προκύπτει ότι ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του 1) τα κατασχεθέντα με την αρ./27-08-2015 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων (μονάδα Η/Υ, μονάδα server, usb stick) και 2) την από 16/02/2016 υπηρεσιακή τεχνική έκθεση ανάγνωσης βάσεων του τεχνικού διαχειριστή της Υπηρεσίας, έκρινε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Χρήση 2012

Μη έκδοση **5.866** αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200€ έκαστη, καθαρής αξίας **227.207,64€**, πλέον ΦΠΑ 52.224,26€, ήτοι σύνολο 279.431,90€, κατά παράβαση των άρθρων 2§1 και 13§1 του ΚΒΣ, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού $800 \times 30 / 3 = 8.000,00€$.

Στις 17/10/2012 εκδόθηκε η ΑΕΠ/12 για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01-31/12/2012, βάσει της υπ' αριθ. έκθεσης/2012 που αφορά την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοση του αξίας 414,90€.

Χρήση 2013

Μη έκδοση **5.475** αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200€ έκαστη, καθαρής αξίας **213.222,76€**, πλέον ΦΠΑ 43.012,45€, ήτοι σύνολο 256.235,21€, κατά παράβαση του ΚΦΑΣ, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού $800 \times 15 / 3 = 4.000,00€$.

3) Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 45.586,68€, πλέον πρόστιμο 42.760,31€, ήτοι συνολικό ποσό **88.346,99€**.

4) Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 51.882,22€, πλέον πρόστιμο ποσού 48.665,52€, ήτοι συνολικό ποσό **100.547,74€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ως άνω παραβάσεις μη έκδοσης Α.Α.Π., έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας **ανακριβή** για τη χρήση 2012, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** οικονομικού έτους 2013, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

Για τη χρήση 01/01-31/12/2013, που είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΦΑΣ, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) βάσει των διατάξεων των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/1994.

5) Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 58.957,50€, πλέον πρόστιμο ποσού 55.302,14€, ήτοι συνολικό ποσό **114.259,64€**.

6) Με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 43.473,25€, πλέον πρόστιμο ποσού 40.777,90€, ήτοι συνολικό ποσό **84.251,15€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν καθώς ο έλεγχος προέβη στην αναμόρφωση των δεδομένων των υποβληθείσων εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ χρήσεων 2012 και 2013, προσδιορίζοντας την αξία των φορολογητέων εκροών στο ποσό των 413.179,47€ και το φόρο εκροών στο ποσό των 95.031,28€, για τη χρήση 2012 και στο ποσό των 463.764,06€ και το φόρο εκροών στο ποσό των 90.043,45€, στη χρήση 2013.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των πράξεων, λόγω παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 20§2 του Συντάγματος, στο άρθρο 6 του ΚΔΔ και στο άρθρο 28 του ΚΦΔ.
2. Το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει τους επίμαχους φόρους και πρόστιμα έχει υποπέσει σε

παραγραφή καθώς η επίδοση των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων δεν συντελέστηκε έως την 31/12/2018 και στους δυο εκκαθαριστές και ομορρύθμους εταίρους.

3. Άκυρη κατάσχεση, καθώς στο σώμα της δεν αναγράφεται το νόημα της κατάσχεσης, ήτοι ότι αυτή διενεργείται αναγκαστικώς λόγω υπονοιών απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
4. Όπως αναπιολόγητα και σε κάθε πάντως περίπτωση με πλημμελή αιτιολογία, με αόριστες, ανεδαφικές και αντιφατικές κρίσεις, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ως ανακριβή με συνέπεια την απόρριψη των δεδομένων αυτών και την προσφυγή στην εξωλογιστική μέθοδο με σύγκριση εξωλογιστικών και λογιστικών κερδών, με εφαρμογή συντελεστών και με χρήση προσαύξησης. Τονίζεται εμφαντικώς ότι ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία πρέπει να είναι αντικειμενικά αδύνατος, και όχι απλά δυσχερής, ή όλως αόριστα ανέφικτος.
5. Οι ένδικες πράξεις επιβολής ΦΠΑ χρήσεων 2012 και 2013 είναι ακυρωτές, δοθέντος ότι δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς οι φορολογητέες εκροές των ένδικων χρήσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 48§§2,3 του ν.2859/2000. Ο εξωλογιστικός - τεκμαρτός προσδιορισμός των εκροών, παραβιάζει θεμελιώδη αρχή και διάταξη της οδηγίας για το ΦΠΑ.
6. Ουσία αβάσιμα η διάδικος Φορολογική Αρχή κρίνει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει εκδώσει αποδείξεις για τις χρήσεις 2012 και 2013, επικαλούμενη αποκλειστικά και μόνο την από 16-2-2016 Υπηρεσιακή Τεχνική Έκθεση Ανάγνωσης Βάσεων. Η ανάγνωση των βάσεων δεν έλαβε χώρα από ανεξάρτητο όργανο, ούτε παρουσία ανεξαρτήτου οργάνου, ήτοι π.χ. από αστυνομικό, από υπάλληλο της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας, αλλά από υπάλληλο της ίδιας της Φορολογικής Αρχής. Περαιτέρω, κρίσιμα είναι τα εξής δεδομένα: Η βάση με τίτλοftb. την οποία η Φορολογική Αρχή επεξεργάστηκε και προέβη σε ανάγνωση αυτής, εξαιτίας της οποίας εκδόθηκαν οι ένδικες πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ, οι ένδικες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 2012 και 2013, όπως πολύ καλά γνωρίζει η Φορολογική Αρχή, και αναφέρει και στην από 16-2-2016 Υπηρεσιακή Τεχνική της Έκθεση, δεν βρέθηκε στον server της εταιρείας μας, αλλά σε έτερο υπολογιστή, μάρκας Dell Vostro. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην ως άνω Υπηρεσιακή Τεχνική Έκθεση, η βάση αυτή μεταφέρθηκε στον κεντρικό server της εταιρείας και αναγνώστηκε από συγκεκριμένη εφαρμογή, διότι στον η/υ όπου και βρέθηκε αυτή, ήτοι στον Dell Vostro, δεν υπάρχει πρόγραμμα ανάγνωσης της βάσης. Εντούτοις, ούτε η μεταφορά ούτε η ανάγνωση αυτής έγινε παρουσία ανεξαρτήτου οργάνου, ήτοι αστυνομικού ή υπαλλήλου της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας. Είναι όλως αόριστη και αναπόδεικτη, αλλά και ουσία αβάσιμη η κρίση που διατυπώνεται στην ως άνω Υπηρεσιακή Τεχνική Έκθεση ότι η βάση που βρέθηκε στον η/υ μάρκας Dell Vostro είναι αντίγραφο ασφαλείας που πάρθηκε την 7-10-2013. Εξάλλου, όλως αόριστα και αναπόδεικτα γίνεται λόγος περί δήθεν διαγραφής δεδομένων από τον κεντρικό υπολογιστή της εταιρείας μας. Το πρόγραμμα λήψης παραγγελιώνδεν παρείχε καμία δυνατότητα ηλεκτρονικού αντιγράφου, ήτοι back up, για αυτόν άλλωστε τον λόγο, η βάση που η Φορολογική Αρχή επεξεργάστηκε στην κατάληξη του αρχείου έχει την ένδειξη .ftb και όχι .backup. Το επίμαχο όμως αρχείο που η διάδικος Φορολογική Αρχή επεξεργάστηκε και επί τη βάσει του οποίου εξέδωσε τις ένδικες πράξεις, δεν

περιέχει μόνο εκτελεσθείσες παραγγελίες. Ουσιαστικά, πρόκειται για αρχείο που περιέχει όχι μόνο τις τελικώς εκτελεσθείσες και πραγματικές παραγγελίες που έχουν ασφαλώς τιμολογηθεί και η εταιρεία μας έχει εκδώσει τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία, αλλά το επίμαχο αρχείο, περιέχει και πολλαπλές εγγραφές, απλώς και μόνο για λόγους εκπαίδευσης και άρτιας χρήσης και λειτουργίας των χρηστών του συστήματος λήψης παραγγελιών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρου **28 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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, συνάγεται ότι σε περίπτωση λύσεως ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και περατώσεως ή μη υπάρξεως σταδίου εκκαθάρισεως 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 εκκαθάρισεως. 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, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας δυνάμει της με αριθ./01-08-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, την 08/08/2017 καταχωρήθηκε με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης (ΚΑΚ)στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), το από 25/04/2017 καταστατικό λύσης της εταιρείας με την επωνυμία ««.....», και αριθμό ΓΕΜΗ, η οποία εδρεύει στο Δήμο Χανίων (Δ/ση:, Τ.Κ.73100), από το οποίο προκύπτει ότι με το συμφωνητικό αυτό αποφασίζεται η λύση και εκκαθάριση καθώς και ο ισολογισμός εκκαθάρισης της νομότυπα συσταθείσας εταιρείας **με ημερομηνία 25/01/2017.**

Εκκαθαριστές ορίζονται και οι δυο εταίροι: Α)

Β)

Συντάχθηκε Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης της 25^{ης} Ιανουαρίου 2017, ο οποίος είναι μηδενικός.

Επειδή, από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι:

Ομόρρυθμοι εταίροι της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την ως άνω ημερομηνία διακοπής των εργασιών της, ήταν 1) ο, με ποσοστό συμμετοχής 35% και 2), με ποσοστό συμμετοχής 65%, οι οποίοι και οι δύο υπήρξαν από κοινού διαχειριστές και εκπρόσωποι της ως άνω Ομόρρυθμης εταιρείας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

Την 05/12/2018, επιδόθηκε στον, ΑΦΜ:, ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας, το με αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και προσωρινές πράξεις εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου χρήσεων 2012 και 2013, ενώ στον έτερο εκκαθαριστή και εκπρόσωπο της ως άνω Ομόρρυθμης εταιρείας, δεν κοινοποιήθηκαν.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε εντός του οριζόμενου χρονικού διαστήματος και δεν προσήλθε στη φορολογική αρχή για να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου.

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, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 20§2 του Συντάγματος, στο άρθρο 6 του ΚΔΔ και στο άρθρο 28 του ΚΦΔ, 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 25/04/2017 καταστατικό λύσης το οποίο κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, την 21/08/2017 και δημοσιεύθηκε νομίμως στο Επιμελητήριο Χανίων, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι μετά την λύση ακολούθησε το στάδιο της εκκαθάρισης, το κατ' άρθρο 28 του ν.4174/2013 σημείωμα διαπιστώσεων, όφειλε να επιδοθεί 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 σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρο 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 πλημμελίες, 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 επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουένδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, και του, **ΑΦΜ:**, **και την ακύρωση για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια)** σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό:

Α) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ

Β) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και

Γ) των υπ' αριθ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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.