



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 03/07/2017

Αριθμός απόφασης: 3722

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. 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου «.....», κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ενδικοφανή προσφυγή: **α)** της ήδη λυθείσας –πλην λογιζόμενης ως υφισταμένης για τις ανάγκες της εκκαθάρισής της Κοινοπραξίας με την επωνυμία: «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», που είχε έδρα στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, οδός «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, **β)** της ΟΕ με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στην Αργυρούπολη Αττικής, οδός «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της, ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **γ)** της ΑΕ με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στον Άλιμο Αττικής, «.....», καθολικής διαδόχου της ΟΕ με την επωνυμία «.....» λόγω της μετατροπής αυτής σε α.ε., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **δ)** της ΑΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στην Παλλήνη Αττικής, «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω

Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της και ε) της ΟΕ με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, οδός «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, κατά των υπ' αριθ. «.....», «.....» και «.....» Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις από 22-03-2017 απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Στην προσφεύγουσα, ήδη λυθείσα και υπό εκκαθάριση κοινοπραξία με την επωνυμία «.....», είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος των διαχειριστικών περιόδων 1.1.1996 – 31.12.1996, 1.1.1997 – 31.12.1997 και 1.1.1998 – 31.12.1998 και είχαν εκδοθεί τα υπ' αριθμ. «.....», «.....» και «.....» φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Π.Ε.Κ.) Πειραιά, ήδη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αντίστοιχα.

Κατά των εκδοθέντων φύλλων ελέγχου ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά οι οποίες απερρίφθησαν με τις αποφάσεις Α «.....», Α «.....» και Α «.....» Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Ειδικότερα, το πρωτόδικο Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, απέρριψε τον πρωτοδίκως προβληθέντα ισχυρισμό, ότι η παράλειψη της μη τήρησης του βιβλίου αποθήκης οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη, δεν συνιστά ανεπάρκεια που συνεπάγεται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, διότι για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων ακολουθείτο η διαδικασία που δέχθηκε και ο έλεγχος (όχι ύπαρξη αποθεμάτων και αποθηκευτικών χώρων, ανέκκλητες παραγγελίες, απευθείας αποστολή εμπορευμάτων στα μέλη). Ο λόγος αυτός απορρίφθηκε με την αιτιολογία (σκ. 11η) ότι {Εντούτοις, η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης, ανεξαρτήτως του αν οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή (βλ. ΣτΕ

1334/2012, σκέψη 4), καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή και δικαιολογεί την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθόσον εν προκειμένω, η τήρησή του εν λόγω βιβλίου, όπως προεκτέθηκε στην τρίτη σκέψη, ήταν επιβεβλημένη για τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας και επομένως τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα}.

Κατά των αποφάσεων αυτών, του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ασκήθηκαν εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού εφετείου Πειραιά οι οποίες έγιναν δεκτές με τις αποφάσεις «.....», «.....» και «.....» αντίστοιχα και ακυρώθηκαν τα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά των αντίστοιχων ως άνω, διαχειριστικών περιόδων.

Η ακύρωση των πράξεων έγινε λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ. 5 Π.Δ. 186/92 και οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στον (ήδη) Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης-Αργυρούπολης για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, κατά το αιτιολογικό.

Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας εκδίδοντας εκ νέου πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα ίδια οικ. έτη με αριθμούς «.....», «.....» και «.....» αντίστοιχα και παράλληλα άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Β' Τμήματος του ΣτΕ κατά των αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» -κατατεθείσα στην αρμόδια προς τούτο Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης- ενδικοφανή προσφυγή άρθρου 63 Ν 4174/2013, οι προαναφερθείσες εταιρίες, με τις ως άνω ιδιότητές τους η καθεμιά, **ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:**

ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Παραγραφή

Για τη χρήση 1996, η προθεσμία παραγραφής που έληγε αρχικώς στις 31/12/2002, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι κατελήφθη από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.19 του Ν.3091/2002, έληξε στις 31/12/2003, χωρίς να καταληφθεί περαιτέρω και από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.3296/ 2004.

Για τη χρήση 1997, η προθεσμία παραγραφής έληξε πρωτογενώς στις 31/12/2003, χωρίς να καταληφθεί από τις διατάξεις είτε του άρθρου 19 παρ.10 του Ν.3091/2002 (οι οποίες ουδέν σχετικό προέβλεψαν) είτε του άρθρου 5 παρ.10 του μεταγενέστερου Ν.3296/2004, και,

Για τη χρήση 1998, η προθεσμία παραγραφής που έληγε αρχικώς στις 31/12/2004, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι κατελήφθη από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.3296/2004, έληξε στις 31/12/2005, χωρίς να καταληφθεί περαιτέρω και από τις διατάξεις του άρθρου 11 του μεταγενέστερου Ν.3513/2006.

2. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Διότι δεν τηρήθηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων Πράξεων, κατά παράβαση του υφιστάμενου σχετικώς δεδικασμένου:

Στην έκτη σελίδα της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται τα εξής: «Το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά με τις «.....», «.....», «.....» σχετικές αποφάσεις, έκανε δεκτές τις εφέσεις, εξαφάνισε τις «.....», «.....» και «.....» αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ακύρωσε τα «.....», «.....» και «.....» φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999 και ανέπεμψε την υπόθεση στον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92. Συνέπεια των ανωτέρω αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η «.....» εντολή».

Στη συνέχεια, αναφέρεται ότι «Δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος πρώτης ημέρας καθώς η επιχείρηση έχει διακόψει τις εργασίες της από 23-12-2005».

Τέλος, στην εικοστή σελίδα της έκθεσης ελέγχου και υπό την επιγραφή «ΠΟΡΙΣΜΑ-ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ», αναφέρονται τα εξής: «Ο έλεγχος του ΠΕΚ Πειραιά αφού έλαβε υπόψη τα έτη λειτουργίας της κοινοπραξίας, το αντικείμενο εργασιών και τις συνθήκες λειτουργίας της, το απασχολούμενο προσωπικό, τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.3α του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή όταν δεν τηρείται το βιβλίο αποθήκης, τις καταλογισθείσες παραβάσεις ΚΒΣ ΠΔ 186/92 και τον προβλεπόμενο από τους πίνακες ΜΣΚΚ ΚΑ 3301 έμπορος ξυλείας 6%, έκρινε τα βιβλία όλων των ελεγχόμενων χρήσεων 1992-1998 ανεπαρκή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της κοινοπραξίας με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ.2γ, και 32 παρ.2,2 του Ν.2238/94 κατά χρήση».

Από τα παραπάνω, σε συνδυασμό με την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, που έχουν ταυτόσημο περιεχόμενο προς τις αρχικώς εκδοθείσες και ήδη ακυρωθείσες Πράξεις (φύλλα ελέγχου) του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, προδίδεται πως η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προχώρησε σε επανάληψη της διαδικασίας καταλογισμού φόρων εισοδήματος, χωρίς να συμμορφωθεί προς το διατακτικό των υπ'αριθ. «.....», «.....» και «.....» Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Ειδικότερα, με τις εν λόγω Αποφάσεις του, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι: <<... , ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει στο άρθρο 30 τα εξής: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι ... ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ... ». Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, Α' 84) όριζε στο άρθρο 30 παρ.5, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 5 του ν. 3052/2002 (Α' 221), ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για

τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ...». Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της ως άνω ρύθμισης του άρθρου 30 παρ.5 εδ.β' του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου με τον οποίο διαπιστώνονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία (τρίτης κατηγορίας) του επιτηδευματία, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον άγεται στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο έκδοσης τέτοιας πράξης, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή. Στο πλαίσιο της άσκησης του ανωτέρω δικαιώματός του, ο επιτηδευματίας μπορεί και να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, ακόμα και το πρώτον ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία του, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, η δε Επιτροπή υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο αυτό και δεν δύναται, επικαλούμενη τυχόν αρχική αδυναμία της φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, να θεωρήσει ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για το λόγο αυτό, εφόσον, πάντως, τυχόν αρχική αδυναμία ήρθη ενώπιον της Επιτροπής. Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την προαναφερόμενη υποχρέωσή της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου (ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) εκτός εάν ο λόγος αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ο επιτηδευματίας δεν επικαλείται με την προσφυγή του κατά του φύλλου ελέγχου ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία που θα μπορούσε αλλά στερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στην Επιτροπή (βλ. ΣτΕ 2773/2014 σκ. 3^η, ΣτΕ 948/2012 σκ. 7^η, πρβλ και ΣτΕ 3382/2010)>>.

Αλλά και επί του ζητήματος της λυσιτέλειας του λόγου ακύρωσης των φύλλων ελέγχου, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι «Ο προβαλλόμενος λόγος είναι λυσιτελής διότι ..., η Κοινοπραξία στερήθηκε της δυνατότητας να θέσει ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τα οποία ήταν απόλυτα εφικτός ο έλεγχος της διακίνησης των εμπορευμάτων με ειδική αναφορά στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής προς τα μέλη της, ... σε συνδυασμό πάντως και με το γεγονός ότι σε μεταγενέστερη μεν χρήση η Επιτροπή του άρθρου 70 του Ν.2238/1994 στα πλαίσια συμβιβασμού, αξιολογώντας τα τιμολόγια πώλησης και τα δελτία αποστολής που τέθηκαν υπόψη της, δέχθηκε ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός (βλ. και ΣτΕ 4785/1996 σκ.4^η)».

Με τις σκέψεις αυτές, το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά ακύρωσε τα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, όχι για τυπικούς λόγους, ώστε να δικαιολογείται η επανάληψη της σχετικής διαδικασίας της έκδοσής τους (κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.6 του Ν.2238/1994 ή του άρθρου 72 παρ.7 του Ν.4174/2013, τις οποίες επικαλείται η Φορολογική Αρχή), αλλά για λόγους ουσιαστικούς και, ειδικότερα, λόγω της μη τήρησης στην προκειμένη περίπτωση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που

προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., δηλαδή της παράλειψης -πριν από την έκδοση του φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, κοινοποίησης προς την υπόχρεη Κοινοπραξία σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή, η κρίση (απόφαση) της οποίας, άλλωστε, είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Εξάλλου, με τις άνω Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, οι υποθέσεις μας παραπέμφθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, «κατά το αιτιολογικό», δηλαδή προκειμένου να κοινοποιηθεί -πριν από την έκδοση νέων φύλλων ελέγχου με τα οποία απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή- προς την υπόχρεη Κοινοπραξία, σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε «κατά τον κρίσιμο χρόνο», δηλαδή κατά τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998.

Κατά τα νομογεθέντα (βλέπ. ΣτΕ 509/2000, ΔιΔικ.2001, σ.1292, 135/1998, Λογ.1998,σ.802, 977/1988, ΔΦΝ.1988, σ.1185), σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως, περί την τήρηση των διατάξεων του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ., η οποία έχει λάβει χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του νεωτέρου Κώδικος, η κοινοποίηση του σημειώματος, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές, διενεργείται κατά τους ορισμούς και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στον Κώδικα εκείνο, έστω και αν κατά τον χρόνο εκδόσεως της πράξεως επιβολής του προστίμου, είχε ήδη αρχίσει να ισχύει ο νεώτερος Κώδικας.

Έχει επίσης κριθεί (βλέπ.ΣτΕ.948/2012) ότι, κατά την έννοια της ρύθμισης του άρθρου 30 παρ.5 εδαφ.β' του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου με τον οποίο διαπιστώνονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία (τρίτης κατηγορίας) του επιτηδευματία, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον άγεται στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο έκδοσης τέτοιας πράξης, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή. Στο πλαίσιο της άσκησης του ανωτέρω δικαιώματός του, ο επιτηδευματίας μπορεί και να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, ακόμα και το πρώτον ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία του, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, η δε Επιτροπή υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο αυτό και δεν δύναται, επικαλούμενη τυχόν αρχική αδυναμία της φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, να θεωρήσει ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για το λόγο αυτό, εφόσον, πάντως, τυχόν αρχική αδυναμία ήρθη ενώπιον της Επιτροπής (βλ.ΣτΕ.3762- 3767/2008, 1285/2011). Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την προαναφερόμενη υποχρέωσή της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία

σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στοιχειοθετείται λόγος ακυρώσεως του φύλλου ελέγχου (πρβλ.ΣτΕ.2370/2007 Ολομ.), εκτός εάν ο λόγος αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ο επιτηδευματίας δεν επικαλείται με την προσφυγή του κατά του φύλλου ελέγχου ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία που θα μπορούσε αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στην Επιτροπή (πρβλ.ΣτΕ 3382/2010 επταμ.).

Όμως, το κοινοποιηθέν υπ' αριθ. «.....» σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης δεν συνιστούσε τέτοιο σημείωμα (άρθρου 30 παρ.5 του Π.Δ.186/1992), καθόσον, από τις συγκοινοποιηθείσες μαζί με αυτό υπ' αριθ. «.....», «.....» και «.....» προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η υπόχρεη Κοινοπραξία κατά τις χρήσεις 1996-1998 ήδη απορρίφθηκαν ως ανεπαρκή και ήδη έγινε εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής, προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, υποκαθιστώντας τον Προϊστάμενο του ήδη καταργηθέντος Π.Ε.Κ. Πειραιά, προχώρησε στην επανάληψη της σχετικής διαδικασίας, χωρίς και πάλι να μας παρασχεθεί νόμιμα το δικαίωμα παραπομπής της υπόθεσης στην αρμόδια Επιτροπή. Δηλαδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης –μόνος αυτός- απαραδέκτως έκρινε ότι τα βιβλία και στοιχεία της Κοινοπραξίας τυγχάνουν ανεπαρκή, εκ μόνου του λόγου της μη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης, χωρίς να αναμένει την δεσμευτική γι' αυτόν απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Οικονομικών.

Τέτοια κρίση, όμως, ταυτιζόμενη απολύτως προς τα κριθέντα και από τον Προϊστάμενο του Π.Ε.Κ. Πειραιά που είχε εκδώσει τα αρχικά (και ήδη ακυρωθέντα) φύλλα ελέγχου, προσκρούει στο δεδικασμένο που απορρέει από τις υπ' αριθ. «.....», «.....» και «.....» τελεσίδικες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Άλλως, εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι το υπ' αριθ. «.....» σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης συνιστούσε σημείωμα του άρθρου 30 παρ.5 του Π.Δ.186/1992, με τις υπ' αριθ.Πρωτ. «.....» έγγραφες εξηγήσεις μας επί του σημειώματος διαπιστώσεων, επέχουσες και θέση σχετικής αίτησης, ζητήσαμε την παραπομπή της υπόθεσης στην τριμελή Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), αιτούμενοι την άρση της κρίσης περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε η υπόχρεη Κοινοπραξία κατά τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998, για τους εκεί αναφερόμενους λόγους. Όμως, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης αντιπαρήλθε σιωπηρά το αίτημά μας αυτό, πλην αναφέροντας (βλέπ.σελ.17-18 έκθεσης ελέγχου) ότι «Η αντικατασταθείσα με την παρ 3 του άρθρου 7 του ν 3052/2002 διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του πδ 186/92, με την οποία από 1-1-2003 περιορίστηκε η δυνατότητα προσφυγής στην προβλεπόμενη επιτροπή μόνο στις περιπτώσεις που ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε από το ΕΘΕΚ, εφαρμόζεται και επί των κατά το χρόνο έναρξης ισχύος της (1-1-2003) εκκρεμών υποθέσεων, που δεν είχαν ακόμη ελεγχθεί όπως η παρούσα, χωρίς να εξετάζεται αν η διάταξη αυτή είναι επιεικέστερη ή όχι. Και τούτο καθώς ουδεμία σχετική μνεία γίνεται σε κάποια διάταξη και αφετέρου η εν λόγω διάταξη δύναται να καταλαμβάνει και προγενέστερες της ισχύος της ελεγχόμενες χρήσεις καθόσον δεν αποτελεί ουσιαστική, αλλά διαδικαστική διάταξη, ρυθμίζουσα τη διαδικασία κρίσεως των βιβλίων και στοιχείων από ειδική Επιτροπή».

Όμως, με τις αναφερθείσες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, κρίθηκε τελεσίδικα ότι «Η διάταξη αυτή του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.3052/2002 ρητά ισχύει από 1.1.2003, ωστόσο γίνεται ρητή μνεία με την παράγραφο 9 ότι η νέα αυτή ρύθμιση του άρθρου 7 παρ.3 καταλαμβάνει και τις προηγούμενες χρήσεις, οι οποίες ελέγχονται μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (24.9.2002) μόνο όμως στο βαθμό που η διάταξη αυτή είναι επιεικέστερη σε σχέση με την προϊσχύσασα διάταξη του Κ.Β.Σ. Περιορίζοντας όμως η νέα αυτή διάταξη την ευχέρεια επιλογής του επιτηδευματία να προσφύγει στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ. μόνο επί ελέγχου από το ΕΘ.Ε.Κ. δεν είναι επιεικέστερη. Τούτο δε διότι αποστερεί από τον επιτηδευματία που ελέγχεται από άλλο ελεγκτικό όργανο να ασκήσει, εάν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της παρ.5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή ενώπιον της οποίας μπορεί να θέσει ακόμη και το πρώτον τα βιβλία και στοιχεία του, σε συνδυασμό και με το ότι η κρίση της Επιτροπής στην ευνοϊκή για τον επιτηδευματία περίπτωση (υπέρ της μη ανεπάρκειας ή του μη ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού) είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη ως μη επιεικέστερη δεν τυγχάνει εφαρμογής, για τις περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, ...».

Με την παραπάνω αβάσιμη αναφορά του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης αμφισβητεί ευθέως την περί του αντιθέτου τελεσίδικη δικαστική κρίση, την αμφισβήτησή του αυτή, όμως, όφειλε να την εκθέσει ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, ασκώντας αιτήσεις ανάρτησης κατά των σχετικών Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου (όπως και έχει ήδη πράξει).

Σε κάθε περίπτωση, η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία απλώς επανέλαβε την ταυτόσημη αρχική κρίση του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, περί της ανεπάρκειας –ένεκα της μη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης- των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης Κοινοπραξίας και περί του ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων αυτής, χωρίς να μας παρασχεθεί από αυτόν, πριν από την έκδοση και αυτών των Προσωρινών Πράξεων του ακόμη, το δικαίωμα υπαγωγής της υπόθεσης στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., η κρίση της οποίας θα ήταν δεσμευτική γι' αυτόν, προσκρούει στο δεδικασμένο που παρήγαγαν οι υπ' αριθ. «.....», «.....» και «.....» τελεσίδικες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και, για το λόγο αυτό, οι προσβαλλόμενες Πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Επισημαίνεται ότι η Υπηρεσία Σας δεν δύναται να υποκαταστήσει νόμιμα την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Π.Δ.186/1992, καθόσον η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επιλαμβάνεται της υπόθεσης έπειτα από την έκδοση των Οριστικών Πράξεων και ενώ έχει ήδη προηγηθεί η απόρριψη των βιβλίων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ως ανεπαρκών και ενώ έχει ήδη διενεργηθεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.

3. Δημιουργία πεποίθησης ότι δεν αποτελεί <<Επιτηδευματία>>

Διότι, όπως είχε αποδεχθεί και ο έλεγχος του Π.Ε.Κ. Πειραιά, η επί μακρό χρόνο και ουδέποτε αμφισβητηθείσα από τη Φορολογική Αρχή λειτουργία της ένωσής μας προσώπων με τη μορφή της μη έχουσας κερδοσκοπικό χαρακτήρα Κοινοπραξίας, μας δημιούργησε την εύλογη κατά κοινή πείρα πεποίθηση ότι δεν αποτελούμε

«επιτηδευματία» κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), υποκείμενο στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν, ούτε ακόμη κι έπειτα από την τροποποίηση που επήλθε με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 του Π.Δ.134/ 1996. Ως δε εκ τούτου, η παράλειψη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης από της χρήσης 1996 κι εντεύθεν οφείλεται σε **παραδρομή και συγγνωστή πλάνη** μας.

Επίσης, από τον επί μακρό χρόνο και ουδέποτε αμφισβητηθέντα από τη Φορολογική Αρχή τρόπο λειτουργίας της υπόχρεης Κοινοπραξίας (ιδίως την **ανυπαρξία αποθεμάτων και αποθηκευτικών χώρων**), η οποία συνεστήθη με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση των εμπορικών σκοπών των μελών της (επίτευξη χαμηλότερου κόστους κτήσης των εμπορευμάτων τους λόγω ομαδικών –μέσω της Κοινοπραξίας- παραγγελιών στους προμηθευτές), τα οποία, με στοιχεία που τους εξέδιδε η Κοινοπραξία, παραλάμβαναν απευθείας στις έδρες τους τα παραγγελθέντα εμπορεύματα και τοποθετούσαν αυτά στις δικές τους αποθήκες, μας δημιουργήθηκε η εύλογη κατά κοινή πείρα πεποίθηση πως η τήρηση Βιβλίου Αποθήκης ουδεμία σκοπιμότητα είχε στην προκειμένη περίπτωση, αφού ούτε αποθηκευτικοί χώροι υπήρχαν, αλλά ούτε και αποθέματα για να καταγραφούν. Για τον ίδιο λόγο, ήτοι τη μεσολάβηση της Κοινοπραξίας μόνο για την παραγγελία και την απευθείας εκτέλεση αυτής από τους προμηθευτές προς τα μέλη της, η διενέργεια των όποιων ελεγκτικών επαληθεύσεων ήταν ευχερής και εφικτή σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, με αποτέλεσμα μόνη η μη τήρηση Βιβλίου Αποθήκης να μην δικαιολογεί κρίση περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων.

Εξάλλου, η πλάνη μας ως προς το ότι, εφόσον δεν διενεργούνταν διακίνηση αγαθών από την έδρα της Κοινοπραξίας, ούτε και υπήρξαν ποτέ αποθέματα, δεν είναι απαραίτητη η τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, ενισχύεται και από το ότι, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.11 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.8 του άρθρου 2 του Ν.3052/2002 (ΦΕΚ.221^Α/24.9.2002), ορίστηκε ότι «Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.5 του Ν.2523/1997, «Κατ'εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... ζ)διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.».

Με δεδομένο, λοιπόν, αφενός μεν ότι η μη τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, ως παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν καταγράφεται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών (αλλά ως ανεπαρκών), ότι η παράλειψη τήρησης του βιβλίου αυτού από την υπόχρεη Κοινοπραξία, ως εκ του σκοπού και του τρόπου λειτουργίας της, οφείλεται σε προφανή παραδρομή και συγγνωστή πλάνη μας και δεν καθιστά δυσχερείς (και μάλιστα εξαιρετικά) τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως και ότι ουδέποτε μας έγινε οποιαδήποτε σχετική υπόδειξη από φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή, η

παράλειψη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης θα έπρεπε να έχει κριθεί ατιμώρητη από τη Φορολογική Αρχή (αρχικώς Π.Ε.Κ. Πειραιά και ήδη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης).

Διότι η αυτή Φορολογική Αρχή (Π.Ε.Κ. Πειραιά) διενέργησε τακτικό φορολογικό έλεγχο στην υπόχρεη Κοινοπραξία και για τις δύο (2) επόμενες χρήσεις (1999 και 2000), η δε συσταθείσα Επιτροπή του άρθρου 70 παρ.5 του Ν.2238/1994, με το υπ'αριθ. «.....» πρακτικό της, αντίγραφο του οποίου προσάγουμε, έκρινε ομόφωνα ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και η ποσοτική διακίνηση των εμπορευμάτων βάσει των δελτίων αποστολής και των τιμολογίων πώλησης (βλέπ.σχετ.Νο1).

Διαπιστώνεται, δηλαδή, ότι, ανεξάρτητα από την αρχή της αυτοτέλειας των φορολογικών χρήσεων, η ίδια Φορολογική Αρχή αντιμετωπίζει τα αυτά πραγματικά περιστατικά (αφού η υπόχρεη Κοινοπραξία λειτούργησε κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο, σε όλα τα έτη της λειτουργίας της) με διαφορετική μεταχείριση.

4. Επίκληση νέα διάταξη άρθρου 7 παρ1 Ν 3052/2002 που αντικατέστησε τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 30 ΠΔ 185/92 και προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση

Διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 7 παρ.1 του Ν.3052/2002 (ΦΕΚ.221^{Α'}/ 24.9.2002), «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων - εξόδων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη».

Εξάλλου, κατά τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ.6 του αυτού ως άνω Ν.3052/2002, «Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση καθώς και οι

διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, ...».

Κατά τα σχετικώς νομολογηθέντα, «Επί επιχειρήσεων, των οποίων τα βιβλία και στοιχεία ελέγχονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού κέρδους ενεργείται εξωλογιστικώς, εφόσον η ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής. Το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται η κρίση της φορολογικής αρχής, δεν εμποδίζεται να κρίνει ότι οι διαπιστωμένες πλημμέλειες περί την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, έστω και αν αποτελούν παραβάσεις της οικείας νομοθεσίας, δεν κλονίζουν την πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και δεν καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό. Στην περίπτωση αυτή οφείλει να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση ως προς τη διάπραξη και τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί σε ειδική κρίση και συνολική αξιολόγηση της επιπτώσεώς τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές, όσο και σε ιδιαίτερη μνεία των λόγων, ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων» (ad hoc ΣτΕ.1996/2011).

Όμως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν διατυπώνεται αιτιολογημένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί του ότι η μη τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό, ενώ επίσης φέρεται ότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του Π.Ε.Κ. Πειραιά πως η τήρηση Βιβλίου Αποθήκης ουδεμία σκοπιμότητα εξυπηρετούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά και ότι δεν καθίστανται ανέφικτες οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση, η οποία ελέγχθηκε μετά τη δημοσίευση του Ν.3052/2002, είχε συνταχθεί η από 18.2.2004 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία εκτίθενται (αλλά και συνομολογούνται) επί λέξει τα εξής: «Από τον ουσιαστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχομένης που τηρήθηκαν κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 1992-1998, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω: 1.ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ. Οι αγορές των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκαν από το εσωτερικό και το εξωτερικό και καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά. Ειδικότερα για κάθε εισαγωγή τηρήθηκε ιδιαίτερος φάκελος με όλα τα παραστατικά κόστους. Οι αγορές από το εσωτερικό επίσης καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά. Από τον εκτελωνιστή, ή την μεταφορική εταιρεία επί εισαγωγών, εκδίδονται δελτία αποστολής των εμπορευμάτων εις το όνομα της κοινοπραξίας με παράδοση στα μέλη της, σύμφωνα με την παραγγελία κάθε μέλους της. Ομοίως και επί αγορών από το εσωτερικό ακολουθείται η ίδια διαδικασία. Εις το τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου δεν υπάρχουν αποθέματα, ούτε η κοινοπραξία διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους. 2.ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ. Οι πωλήσεις διενεργούνται χονδρικώς αποκλειστικά προς τα μέλη της κοινοπραξίας –σύμφωνα με τις παραγγελίες που έχουν δώσει- και πάντοτε σε τιμές κόστους. Σύμφωνα με το καταστατικό της κοινοπραξίας (άρθρο 4) τα μέλη της

κοινοπραξίας μετά την επίδοση στους διαχειριστές της δήλωσης παραγγελίας δεν μπορούν να υπαναχωρήσουν από αυτήν. 3.Οι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού έχουν καταχωρηθεί κανονικά στην απογραφή. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που έγινε δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των ποσών που εμφανίζονται στην απογραφή και των υπολοίπων που εμφανίζονται στο γενικό καθολικό. 4.Οι δαπάνες της ελεγχόμενης αφορούν κυρίως αμοιβές προσωπικού και διάφορα μικροέξοδα. Καλύπτονται δε με νόμιμα δικαιολογητικά. Οι εν λόγω δαπάνες στο τέλος κάθε χρήσης καλύπτονται με εισφορές των μελών της κοινοπραξίας (εκδίδονται Τ.Π.Υ. με Φ.Π.Α. προς τα μέλη). 5.Τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία από τον Κ.Β.Σ., εκτός του βιβλίου αποθήκης για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις 1992-1998. ... Από τον λογιστικό έλεγχο που διενεργήθηκε δεν προέκυψαν διαφορές και όλες οι δαπάνες κρίνονται παραγωγικές».

Τις διαπιστώσεις αυτές του ελέγχου του Π.Ε.Κ. Πειραιά κατά πιστή αντιγραφή επαναλαμβάνει και ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης (βλέπ.σελ.7 έκθεσης ελέγχου).

Με τα διαλαμβανόμενα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ιδίως δε την ως άνω τελική επισήμανση περί του ότι διενεργήθηκε από το Π.Ε.Κ. Πειραιά λογιστικός έλεγχος και δεν προέκυψαν διαφορές, πλήρως καταδεικνύεται η πλημμελής κρίση περί ανεπάρκειας.

Ακόμη και εάν η παράλειψη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ., δυνάμενη να αιτιολογήσει την επιβολή προστίμου, σε ουδεμία περίπτωση δύναται να θεωρηθεί ότι συνιστά ανεπάρκεια, καθόσον αφενός μεν οφείλεται σε προφανή παραδρομή και συγγνωστή πλάνη μας (λόγω του επί σειρά ετών τρόπου διενέργειας των συναλλαγών και της μη ύπαρξης αποθεμάτων και αποθηκευτικών χώρων), αφετέρου είναι ευχερής ο έλεγχος της ποιοτικής και ποσοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων και αναπληρώνεται από άλλα βιβλία και στοιχεία, αλλά και ουδόλως εμπόδισε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό των υποχρεώσεων της Κοινοπραξίας.

Όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή του Π.Ε.Κ. Πειραιά, επί του διενεργηθέντος τακτικού φορολογικού ελέγχου της υπόχρεης Κοινοπραξίας και για τις δύο (2) επόμενες χρήσεις 1999 και 2000, αποφάσισε ομόφωνα με το υπ'αριθ. «.....» πρακτικό της ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και η ποσοτική διακίνηση των εμπορευμάτων βάσει των δελτίων αποστολής και των τιμολογίων πώλησης (βλέπ.σχετ.Νο1).

Διότι προς απόδειξη του νόμιμου, δίκαιου και βάσιμου ισχυρισμού μας περί του ότι η μη τήρηση Βιβλίου Αποθήκης από την υπόχρεη Κοινοπραξία δεν άγει, αφ'εαυτής, σε κρίση περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας που τηρήθηκαν κατά τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998, δεδομένου ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση μας, ήταν ευχερής ο λογιστικός έλεγχος των αποτελεσμάτων από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία, προσκομίζουμε και επικαλούμαστε τα εξής έγγραφα (ενδεικτικά), επιφυλασσόμενοι, εφόσον μας ζητηθεί, να προσκομίσουμε το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν κατά τις χρήσεις αυτές:

Χρήση 1996:

Περίπτωση αγοράς της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εσωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής της επιχείρησης «.....», με το οποίο ο προμηθευτής, μέσω παραγγελίας του μέλους της υπόχρεης Κοινοπραξίας «.....» που διαβιβάστηκε προς αυτόν **μέσω της Κοινοπραξίας**, απέστειλε ποσότητα **25 κ.μ.** ξυλείας **απ'ευθείας** προς τον πελάτη του Μέλους και κατ'εντολή αυτού, «.....» στην Παιανία («.....»).

β) Αντίγραφο του αντίστοιχου υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης της επιχείρησης «.....», με το οποίο ο προμηθευτής τιμολόγησε **στο όνομα της Κοινοπραξίας** την άνω ποσότητα ξυλείας (**25 κ.μ.**) αντί συνολικού ποσού **228.013 δραχμών**. Και,

γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η Κοινοπραξία «.....» τιμολόγησε **αυτούσια** την ίδια ποσότητα ξυλείας (**25 κ.μ.**) στο Μέλος αυτής «.....», αντί του αυτού συνολικού ποσού (**228.013 δρχ.**), αναφερόμενη στο άνω δελτίο αποστολής του προμηθευτή της («.....»).

Το αναγραφόμενο επί αμφοτέρων των άνω τιμολογίων ποσοστό έκπτωσης (4%) παρασχέθηκε από την «.....», λόγω της μεσολάβησης της Κοινοπραξίας στην παραγγελία του Μέλους της (**βλέπ.σχετ.2**).

Περίπτωση εισαγωγής της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εξωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου της σουηδικής επιχείρησης «.....», με το οποίο εισήχθη από το εξωτερικό ποσότητα ξυλείας **50,664 κ.μ.** στο όνομα της «.....», αντί ποσού 59.530,00 SEK.

β) Αντίγραφα των υπ' αριθ. «.....» δελτίων αποστολής της «.....» εκτελωνιστικές εργασίες, με τα οποία η ίδια ποσότητα των (5, 280 + 4,620 + 5,610 + 4,950 + 5,130 + 4,335 + 5,559 + 4,200 + 5,940 + 4,950 =) **50,664 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **αυτούσια και απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....» («.....»). Και,

γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η Κοινοπραξία «.....», αναφερόμενη στα άνω δελτία αποστολής του εκτελωνιστή («.....»), τιμολόγησε **αυτούσια** την ίδια ποσότητα ξυλείας (**50,664 κ.μ.**) στο Μέλος αυτής «.....», αντί του ποσού των 3.044.212 δραχμών (ισότιμου της συνολικής τιμής κόστους, ήτοι αξία αγοράς εκ 59.530,00 SEK, πλέον των εξόδων εισαγωγής και μεταφοράς των εμπορευμάτων στο άνω μέλος της Κοινοπραξίας).

Το αναγραφόμενο επί του τιμολογίου εισαγωγής ποσό έκπτωσης (1.488,26 SEK) παρασχέθηκε κι εδώ από την «.....», λόγω της μεσολάβησης της Κοινοπραξίας στην παραγγελία του Μέλους της (**βλέπ.σχετ.3**).

Χρήση 1997:

Περίπτωση αγοράς της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εσωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής της επιχείρησης «.....», με το οποίο ο προμηθευτής, μέσω παραγγελίας του μέλους της υπόχρεης Κοινοπραξίας «.....» που διαβιβάστηκε προς αυτόν **μέσω της Κοινοπραξίας**, απέστειλε συνολική ποσότητα (6,467 + 10,721 + 2,723 + 13,071 =) **32,982 κ.μ.** ξυλείας **απ'ευθείας** προς το παραπάνω Μέλος στον Άλιμο («.....»).

β) Αντίγραφο του αντίστοιχου υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης της επιχείρησης «.....», με το οποίο ο προμηθευτής τιμολόγησε **στο όνομα της Κοινοπραξίας** την άνω ποσότητα ξυλείας (**32,982 κ.μ.**) αντί συνολικού ποσού **2.822.868 δραχμών**. Και,

γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η Κοινοπραξία «.....» τιμολόγησε **αυτούσια** την ίδια συνολική ποσότητα ξυλείας (**32,982 κ.μ.**) στο Μέλος αυτής «.....», αντί του αυτού συνολικού ποσού (**2.822.868 δρχ.**), αναφερόμενη στο άνω δελτίο αποστολής του προμηθευτή της («.....»).

Το αναγραφόμενο επί αμφοτέρων των άνω τιμολογίων ποσοστό έκπτωσης (3%) παρασχέθηκε από την «.....», λόγω της μεσολάβησης της Κοινοπραξίας στην παραγγελία του Μέλους της (**βλέπ.σχετ.4**).

Περίπτωση εισαγωγής της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εξωτερικό:

α) Αντίγραφα των υπ' αριθ. «.....» και «.....» τιμολογίων της αμερικάνικης επιχείρησης «.....», με τα οποία εισήχθη από το εξωτερικό συνολική ποσότητα $[(9,067 + 11,673 + 12,673 + 3,736) + (20,282 + 9,369) =]$ **66,800 κ.μ.** ξυλείας στο όνομα της Κοινοπραξίας «.....», αντί συνολικού ποσού 52.266,36 \$ USA.

Σημειώνεται ότι η αναγραφόμενη επί των τιμολογίων εισαγωγής ποσότητα ξυλείας είναι εκφρασμένη σε κυβικά πόδια. Ένα κ.π. ισούται με 2,36 κ.μ., οπότε η συνολική ποσότητα των $(15,741 + 12,564 =)$ 28,305 κ.π. ισούται με την άνω ποσότητα των $(28,305 \times 2,36 =)$ **66,800 κ.μ.**

β) Αντίγραφα των εξής δελτίων αποστολής της «.....» φορτοεκφορτώσεις-λιμενικές εξυπηρετήσεις:

βα) Του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα $(2,386 + 2,332 + 2,495 + 2,870 + 2,407 + 2,301 + 2,877 + 2,686 =)$ **20,354 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»).

ββ) Του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα $(2,513 + 2,400 + 1,341 =)$ **6,254 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»).

βγ) Του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα $(2,414 + 2,393 + 0,684 + 1,503 + 2,303 =)$ **9,297 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο αυτό ως άνω Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»).

βδ) Του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα $(1,669 + 3,552 + 2,733 + 1,423 =)$ **9,377 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»). Και,

βε) Του υπ' αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα $(3,087 + 2,487 + 2,464 + 1,029 + 4,104 + 2,348 + 3,686 + 1,334 + 0,979 =)$ **21,518 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»). Και,

γ) Αντίγραφα των υπ' αριθ. «.....» τιμολογίων πώλησης, με τα οποία η Κοινοπραξία «.....», αναφερόμενη στα άνω δελτία αποστολής της «.....», τιμολόγησε τις ίδιες ποσότητες ξυλείας εξ $[6,254 + 9,377 + 21,518 + (20,354 + 9,297 =) 29,651 =]$ **66,800 κ.μ.** συνολικά στα Μέλη αυτής «.....», «.....», «.....». και «.....», αντί ποσών 1.188.504, 1.691.477, 3.711.693 και 8.291.542 δραχμών, αντίστοιχα, ήτοι αντί συνολικού ποσού 14.883.216 δραχμών (ισότιμου της συνολικής τιμής κόστους, ήτοι αξία αγοράς εκ 52.266,36 \$ USA, πλέον των εξόδων εισαγωγής και μεταφοράς των εμπορευμάτων στα μέλη της Κοινοπραξίας) (**βλέπ.σχετ.5**).

Χρήση 1998:

Περίπτωση αγοράς της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εσωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής-τιμολογίου πώλησης της επιχείρησης «.....», με το οποίο ο προμηθευτής, μέσω παραγγελίας του μέλους της υπόχρεης Κοινοπραξίας «.....» που διαβιβάστηκε προς αυτόν **μέσω της Κοινοπραξίας**, τιμολόγησε **στο όνομα της Κοινοπραξίας** συνολική ποσότητα (4,688 + 4,287 + 10,850 =) **19,825 κ.μ.** ξυλείας, αντί συνολικού ποσού **1.336.970 δραχμών** και την απέστειλε **αυτούσια** και **απευθείας** προς το παραπάνω Μέλος στον «.....»

Και,

β) Αντίγραφο του υπ'αριθ. «.....» τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η Κοινοπραξία «.....» τιμολόγησε την ίδια συνολική ποσότητα ξυλείας (**19,825 κ.μ.**) στο Μέλος αυτής «.....», αντί του αυτού συνολικού ποσού (**1.336.970 δρχ.**), αναφερόμενη στο άνω δελτίο αποστολής του προμηθευτή της («.....»).

Το αναγραφόμενο επί αμφοτέρων των άνω τιμολογίων ποσοστό έκπτωσης (15%) παρασχέθηκε από την «.....», λόγω της μεσολάβησης της Κοινοπραξίας στην παραγγελία του Μέλους της (**βλέπ.σχετ.6**).

Περίπτωση εισαγωγής της υπόχρεης Κοινοπραξίας από το εξωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ'αριθ. «.....» τιμολογίου της σουηδικής επιχείρησης «.....», με το οποίο εισήχθη από το εξωτερικό συνολική ποσότητα **117,987 κ.μ.** ξυλείας στο όνομα της Κοινοπραξίας «.....», αντί συνολικού ποσού 152.057,07 SEK.

β) Αντίγραφα των εξής δελτίων αποστολής του εκτελωνιστή «.....»:

βα) Του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα (4,442 + 4,738 + 5,034 + 5,279 =) **19,493 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....» («.....»).

ββ) Του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα (3,553 + 4,442 + 4,738 + 5,034 + 5,034 + 5,330 =) **28,131 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....» («.....»).

βγ) Του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα (4,145 + 5,516 =) **9.661 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο αυτό ως άνω Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»).

βδ) Του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα (3,849 + 4,442 + 4,738 + 4,738 + 5,034 + 5,330 + 5,178 =) **33,309 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....» («.....»). Και,

βε) Του υπ'αριθ. «.....» δελτίου αποστολής, με το οποίο συνολική ποσότητα (3,849 + 4,145 + 4,399 + 4,738 + 5,034 + 5,228 =) **27,393 κ.μ.** ξυλείας παραδόθηκε **απευθείας** στο Μέλος της Κοινοπραξίας «.....». («.....»).

Το αναγραφόμενο ποσοστό έκπτωσης (2%) παρασχέθηκε κι εδώ από την «.....», λόγω της μεσολάβησης της Κοινοπραξίας στην ομαδική παραγγελία των Μελών της. Και,

γ) Αντίγραφα των υπ'αριθ. «.....» τιμολογίων πώλησης, με τα οποία η Κοινοπραξία «.....», αναφερόμενη στα άνω δελτία αποστολής του εκτελωνιστή («.....»), τιμολόγησε τις ίδιες ποσότητες ξυλείας εξ [(19,493 + 9,661 =) 29,154 + 28,131 + 27,393 + 33,309 =] **117,987 κ.μ.** συνολικά στα Μέλη αυτής «.....», «.....», «.....» και «.....», αντί ποσών 2.016.528, 1.945.770, 1.894.695 και 2.303.920 δραχμών, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 8.160.913 δραχμών (ισότιμου της συνολικής τιμής κόστους, ήτοι αξία αγοράς εξ

152.057,07 SEK, πλέον των εξόδων εισαγωγής και μεταφοράς των εμπορευμάτων στα μέλη της Κοινοπραξίας) (βλέπ.σχετ.7).

Από τα παραπάνω στοιχεία που αναφέρονται **ενδεικτικά**, προκύπτει αβίαστα η **ευχέρεια ελέγχου της ποσοτικής και ποιοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων της υπόχρεης Κοινοπραξίας, ανεξάρτητα από τη μη τήρηση βιβλίου αποθήκης**. Τούτο, δεδομένου ότι σε όλα τα παραστατικά διακίνησης ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η έδρα κάποιου Μέλους της Κοινοπραξίας (ή, τυχόν, πελάτη του Μέλους) και όχι η έδρα της ίδιας (Κοινοπραξίας), η οποία δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο, παρά μόνο γραφείο λήψης και διεκπεραίωσης των παραγγελιών των μελών της.

Και βέβαια, εφόσον είχε γίνει δεκτό το αίτημά μας για παραπομπή της υπόθεσης στην τριμελή Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., το οποίο υποβάλαμε προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με τις υπ'αριθ.Πρωτ. «.....» έγγραφες εξηγήσεις μας επί του υπ'αριθ. «.....» Σημειώματος Διαπιστώσεων, θα είχαμε τη δυνατότητα να προσκομίσουμε εκεί το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης Κοινοπραξίας, από τη συνεκτίμηση των οποίων προκύπτει πως είναι ευχερείς οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις της ποσοτικής και ποιοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων της υπόχρεης Κοινοπραξίας.

5. Επίκληση αποφάσεων ΣΤΕ

6. Εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών και στα έσοδα από παροχή υπηρεσιών Διότι, σε κάθε περίπτωση, πλημμελώς επαναπροσδιορίσθηκαν (και) από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εξωλογιστικά καθαρά κέρδη της υπόχρεης Κοινοπραξίας και από την παροχή υπηρεσιών.

Ειδικότερα, όπως εκτίθεται στη σελ.7 της έκθεσης ελέγχου, «Οι δαπάνες της ελεγχόμενης αφορούν κυρίως αμοιβές προσωπικού και διάφορα μικροέξοδα. Καλύπτονται δε με νόμιμα δικαιολογητικά. Οι εν λόγω δαπάνες στο τέλος κάθε χρήσης καλύπτονται με **εισφορές των μελών της κοινοπραξίας (εκδίδονται Τ.Π.Υ. με Φ.Π.Α. προς τα μέλη)**».

Έτσι, προκύπτει ότι, ακόμη και τα έσοδα της Κοινοπραξίας από παροχή υπηρεσιών της, το ύψος των οποίων ήταν το ίδιο με το ύψος των εξόδων λειτουργίας της, που καλύφθηκαν από τα μέλη αυτής, προσδιορίζονται κι αυτά εξωλογιστικώς, παρά το ότι καμιά σχέση δεν είχαν με τη μη τήρηση Βιβλίου Αποθήκης.

Ενώ, τα προερχόμενα από την έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών της υπόχρεης Κοινοπραξίας προς τα μέλη της, ακαθάριστα έσοδα της κάθε χρήσης, ισοσκελιζόμενα προς τις λειτουργικές δαπάνες της ίδιας χρήσης, καθίσταται προφανές πως **μηδενίστηκαν στο τέλος της χρήσης και δεν απέφεραν καθαρά κέρδη, δυνάμενα μάλιστα να προσδιορισθούν εξωλογιστικά με τη χρήση συντελεστή 32% (!)**. Τούτο, γιατί ο έλεγχος των συγκεκριμένων εσόδων και η λογιστική τους παρακολούθηση, ουδόλως επηρεάζεται από την αποδιδόμενη ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων, λόγω της μη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης.

7. Ποσοστό προσαύξησης 120%

Διότι,άλλως και αναφορικά προς το ποσοστό (120%) των καταλογιζόμενων πρόσθετων φόρων εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου:

Με την παρ.1 του άρθρου 26 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011), αντικαταστάθηκε η παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2523/97 ως εξής: «4.Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) ... β)το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...». Με δε την παρ.2 του ως άνω άρθρου 26 του ίδιου νόμου, ορίστηκε ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού».

Όμως, με το άρθρο 58 παρ.1 του Ν.4174/2013 «φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), ορίστηκε ότι «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α)δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β)τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης, γ)εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογούμενου». Τα ποσοστά των άνω περ.β' και γ' μειώθηκαν σε 25% και 50%, αντίστοιχα, δυνάμει των διατάξεων της παρ.7^α του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ.129^Α/ 17.10.2015).

Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίστηκαν τα εξής: «1.Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για **πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου** ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος ... **2.Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις.** Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. ...».

Όπως συνάγεται από την Αιτιολογική Έκθεση του Ν.4337/2015, οι επιεικέστερες νεότερες κυρώσεις εισάγονται μετά τη διαπίστωση ότι οι προϋφιστάμενες ήταν **δυσανάλογα επαχθείς**. Ο Νομοθέτης αναγνωρίζει τον μη ορθολογικό χαρακτήρα και η Αιτιολογική Έκθεση αναφέρει χαρακτηριστικά στην παράγραφο 9 του άρθρου 3 σχετικά με ανακριβείς δηλώσεις ότι: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 7,

τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 και εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων στις περιπτώσεις υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ... με στόχο την αναλογικότερη επιβολή τους ... και αφετέρου την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων».

Ως εκ τούτου, οι επιεικέστερες ρυθμίσεις των φορολογικών κυρώσεων που εισήγαγαν οι νόμοι 4174/2013 και 4337/2015 υπαγορεύθηκαν από τη διαπίστωση του Νομοθέτη ότι το προϋφιστάμενο καθεστώς έχρηζε εξορθολογισμού. Ο υπέρμετρα επαχθής χαρακτήρας των προϋφιστάμενων κυρώσεων αποδείχθηκε και από το αποτέλεσμα της χαμηλής εισπραξιμότητάς τους (παρ.11 άρθρου 3 Αιτιολογικής Έκθεσης). Η ratio, επομένως, των επιεικέστερων ρυθμίσεων εξαντλείται στην ανωτέρω ανάγκη εξορθολογισμού. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή των νεότερων κυρώσεων διαθέτει **συνταγματικό έρεισμα** υπό την έννοια της εφαρμογής της αρχής της ισότητας και της αποκατάστασης της εκ του Συντάγματος απορρέουσας αρχής της αναλογικότητας στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων. Επιπροσθέτως, οι προϋφιστάμενες κυρώσεις ήταν αποσυνδεδεμένες από κάθε αποζημιωτική λειτουργία και συνιστούσαν ποινικού χαρακτήρα κυρώσεις σύμφωνα με τη Νομολογία του ΕΔΔΑ.

Ενόψει των ανωτέρω, από τη σύγκριση των διατάξεων περί επιβολής προσθέτων φόρων, προστίμων κτλ. που ίσχυσαν από το χρόνο τέλεσης της –υποτιθέμενης– φορολογικής παράβασης (υποβολής ανακριβών δηλώσεων εισοδήματος) μέχρι σήμερα, εφαρμοστέες ως ευνοϊκότερες είναι οι διατάξεις του άρθρου 58 παρ.1 του Ν.4174/2013, που προβλέπουν, αντί πρόσθετου φόρου, πρόστιμο 10%, 25% και 50% επί του ποσού της διαφοράς του φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, το αίτημά μας περί αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων που ισχύουν σήμερα, υποβάλλεται **επικουρικά** και μόνον για την αδόκητη περίπτωση που δεν ήθελε γίνουν δεκτοί οι εκτεθέντες ως άνω λόγοι τυπικής και ουσιαστικής ακυρότητας των προσβαλλόμενων Πράξεων.

Επί της από 20.03.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

Επειδή, όσον αφορά το ζήτημα της παραγραφής που αποτελεί τον πρώτο λόγο της προσφυγής οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ 6 του Ν 2238/94 οι οποίες ιχύουν σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 72 Ν 4174/2013, ορίζουν ότι: Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, οι αποφάσεις του Διοικητικού εφετείου Πειραιά, «.....», «.....» και «.....» με τις οποίες ακυρώθηκαν τα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά για τυπικούς λόγους, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ στις 8-04-2016 και οι προσβαλλόμενες πράξεις με αριθμούς «.....», «.....» και «.....» κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης, (ήδη πριν την πάροδο του έτους στις 20-3-2017 είχε ασκηθεί η ενδικοφανής προσφυγή) ο λόγος περί παραγραφής κρίνεται αβάσιμος

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις «.....», «.....» και «.....» του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά διατυπώθηκαν οι παρακάτω σκέψεις, βάσει των οποίων έγιναν δεκτές οι εφέσεις και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, κατά το αιτιολογικό:

<<Σκέψη 4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει στο άρθρο 30 τα εξής: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι ... ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ...». Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, Α' 84) όριζε στο άρθρο 30 παρ. 5, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 5 του ν. 3052/2002 (Α' 221), ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαίνεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....». Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της ως άνω ρύθμισης του άρθρου 30 παρ. 5 εδ. β' του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου με τον οποίο διαπιστώνονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία (τρίτης κατηγορίας) του επιτηδευματία, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον άγεται στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης,

υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο έκδοσης τέτοιας πράξης, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή. Στο πλαίσιο της άσκησης του ανωτέρω δικαιώματός του, ο επιτηδευματίας μπορεί και να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, ακόμα και το πρώτον ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία του, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, η δε Επιτροπή υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο αυτό και δεν δύναται, επικαλούμενη τυχόν αρχική αδυναμία της φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, να θεωρήσει ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για το λόγο αυτό, εφόσον, πάντως, τυχόν αρχική αδυναμία ήρθη ενώπιον της Επιτροπής. Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την προαναφερόμενη υποχρέωσή της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου (ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) εκτός εάν ο λόγος αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ο επιτηδευματίας δεν επικαλείται με την προσφυγή του κατά του φύλλου ελέγχου ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία που θα μπορούσε αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στην Επιτροπή (βλ. ΣτΕ 2773/2014 σκ. 3^η, ΣτΕ 948/2012 σκ. 7^η, πρβλ. και ΣτΕ 3382/2010).

Σκέψη 5. Επειδή, εξάλλου, το ίδιο άρθρο 30 παρ. 5 του ίδιου ως άνω Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, μετά από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 3052/2002 (ισχύς αυτού από 1^{ης} Ιανουαρίου 2003 κατ' άρθρο 16 αυτού) ορίζει ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), [το οποίο, κατ' άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 2343/1995 (Α' 211), έχει αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου σε φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 9.000.000 ευρώ], στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής...». Εξάλλου, με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 6 του ως άνω Ν. 3052/2002 στο τέλος του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προστέθηκε και η παρ. 9 σύμφωνα με την οποία «9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων

3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί...». Η διάταξη αυτή του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 3052/2002 ρητά ισχύει από 1.1.2003, ωστόσο γίνεται ρητή μνεία με την ως άνω παράγραφο 9 ότι η νέα αυτή ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 3 καταλαμβάνει και τις προηγούμενες χρήσεις, οι οποίες ελέγχονται μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (24.9.2002) μόνο όμως στο βαθμό που η διάταξη αυτή είναι επιεικέστερη σε σχέση με την προϊσχύσασα διάταξη του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (βλ. κείμενο στη σκέψη 4^η της παρούσας). Περιορίζοντας, όμως η νέα αυτή διάταξη την ευχέρεια επιλογής του επιτηδευματία να προσφύγει στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. μόνο επί ελέγχου από το Ε.Θ.Ε.Κ. δεν είναι επιεικέστερη. Τούτο δε διότι αποστερεί από τον επιτηδευματία που ελέγχεται από άλλο ελεγκτικό όργανο να ασκήσει, εάν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή ενώπιον της οποίας μπορεί να θέσει ακόμα και το πρώτον τα βιβλία και στοιχεία του, σε συνδυασμό και με το ότι η κρίση της Επιτροπής στην ευνοϊκή για τον επιτηδευματία περίπτωση (υπέρ της μη ανεπάρκειας ή του μη ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού) είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη ως μη επιεικέστερη δεν τυγχάνει εφαρμογής, για τις περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, μέχρι το χρόνο δημοσίευσης (24.9.2002) του Ν. 3052/2002 δεν είχε γίνει ο έλεγχος και για τις υποθέσεις αυτές, οι οποίες ανάγονται σε προγενέστερη χρήση, αλλά ο έλεγχος διενεργείται μετά την ως άνω ημερομηνία πολύ δε περισσότερο μετά την ισχύ του ως άνω Νόμου (1.1.2003), αδιαφόρως από το ΕΘΕΚ ή άλλο ελεγκτικό όργανο, ώστε εφαρμογή έχουν οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως αυτές εκτίθενται και έχουν ερμηνευθεί στην προηγούμενη σκέψη. Δηλαδή, προκειμένου ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή η φορολογική Αρχή, πριν προβεί στην έκδοση του φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή, οφείλει να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, διαφορετικά στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου υπό την επιφύλαξη, βεβαίως, της λυσιτέλειας της προβολής του σχετικού λόγου της προσφυγής...>>.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και με την πρόσφατη απόφαση 1102/2017 του ΣτΕ (επταμελής σύνθεση, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχειρήσεως και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλ' απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.).

Επειδή, η προσφεύγουσα κοινοπραξία, έχει τη μορφή αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας-ένωση προσώπων (βλέπε σελίδα 7 αποφάσεων εφετείου) κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2006, 2007, και 2008 είχε ως αντικείμενο εργασιών, σύμφωνα με το καταστατικό της, την αγορά ξυλείας ή υποκατάστατων ξυλείας και τη διανομή αυτών **αποκλειστικά** στα μέλη της βάσει παραγγελιών που της έχουν δώσει, ενώ δεν θα ενεργεί για λογαριασμό της πράξης εμπορίας, δεν θα αποκτά κέρδη, αλλά θα πραγματοποιεί μόνο τις αναγκαίες δαπάνες για τη λειτουργία της και την επίτευξη των σκοπών της. Τις δαπάνες αυτές θα καλύπτουν τα μέλη της με τις εισφορές τους, συνεπώς επιδιώκει οικονομικό σκοπό αλλά όχι κερδοσκοπικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα τήρησε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. π.δ. 186/1992), τα αποτελέσματά της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά από τη φορολογική αρχή η οποία έκρινε τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή λόγω της πλημμέλειας μη τήρησης βιβλίου αποθήκης εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 8 παρ. 4 ΠΔ 186/92. Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό εφαρμόστηκε μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους τόσο επί των ακαθαρίστων εσόδων, όσο και επί των εισφορών των μελλών τα οποία καταβλήθηκαν για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας και για την είσπραξη των οποίων εκδόθηκαν προς τα μέλη, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, οι απογραφές ενάρξεως και λήξεως των εμπορευμάτων δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο ότι είναι μηδενικές, λόγω των ιδιότυπων συνθηκών λειτουργίας της ελεγχόμενης κοινοπραξίας η οποία δεν είχε φυσική αποθήκη αλλά τα εμπορεύματα που αγόραζε ή εισήγαγε παραδίδονταν απ' ευθείας από τους προμηθευτές στα μέλη-πελάτες της χωρίς κέρδος και επομένως το μικτό κέρδος ανά είδος είναι μηδενικό. Αυτό διαπιστώνεται και από τις υποβληθείσες δηλώσεις και τα συνοδευτικά έντυπα Ε3 όπου πωλήσεις και κόστος πωληθέντων συμπίπτουν.

Για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας κατέβαλλαν εισφορές τα μέλη (έσοδα από παροχή υπηρεσιών) και το τελικό καθαρό αποτέλεσμα είναι μηδενικό. Ειδικότερα από τις υποβληθείσες δηλώσεις της κοινοπραξίας προκύπτουν τα εξής δεδομένα ανά χρήση:

Ποσά σε δρχ	01/01 – 31/12/1996	01/01 – 31/12/1997	01/01 – 31/12/1998
Σύνολο πωλήσεων	1.483.670.303	1.737.880.051	1.807.373.156
Κόστος πωληθέντων	1.483.670.303	1.737.880.051	1.807.373.156
Μικτό αποτέλεσμα	0	0	0
Σύνολο εξόδων	7.316.478	8.209.343	9.880.617
Εισφορές μελών (Έσοδα από παρ. υπηρεσιών)	7.316.478	8.209.343	9.880.617
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	0	0	0

Επειδή ο έλεγχος δεν στήριξε την κρίση του περί κλονισμού της αξιοπιστίας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και ουδέν προβάλλει περί του ουσιώδους χαρακτήρα των ένδικων παραβάσεων και την επίπτωση των παραβάσεων αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και των στοιχείων και ειδικότερα την απόδειξη αδυναμίας διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και το ανέφικτο, και όχι απλώς δυσχερές του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης κοινοπραξίας (νέα διάταξη που ισχύει για ελέγχους που πραγματοποιούνται από

1/1/2003, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221) και άρθρο 16 του ιδίου νόμου που αντικατέστησαν την παραγ. 3 του άρθρου 30 ΠΔ186/92).

Επειδή η προσφεύγουσα συνέταξε και προσκόμισε με υπόμνημα στην υπηρεσία μας ανεπίσημα βιβλία αποθήκης των επίδικων χρήσεων 2006 και 2007 με βάσει τα παραστατικά αγορών –εισαγωγών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πωλήσεων προς τα μέλη της , μικρό δείγμα των οποίων προσκόμισε με την προσφυγή, επικαλούμενη ότι διαθέτει και μπορεί να προσκομίσει όλα τα παραστατικά τα οποία αναγράφονται στα ανεπίσημα αυτά βιβλία προκειμένου να διενεργηθεί λογιστικός έλεγχος και να διαπιστωθεί αν καθίσταται απολύτως εφικτός ο λογιστικός έλεγχος

Επειδή, με τις αποφάσεις «.....», «.....» και «.....» του Διοικητικού εφετείου Πειραιά έγιναν δεκτές οι εφέσεις των προσφευγόντων και ακυρώθηκαν οι αποφάσεις Α «.....», Α «.....» και Α «.....» του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92 και οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στον (ήδη) Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης-Αργυρούπολης για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, κατά το αιτιολογικό.

Επειδή, ανεξαρτήτως της κρίσης του εφικτού διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της οποίας η υπηρεσία μας δεν διατυπώνει κρίση

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας χωρίς να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92, όπως ορίζεται στο διατακτικό των αποφάσεων του Εφετείου Πειραιά, , υιοθετώντας άκριτα τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου που είχε διενεργήσει το ΠΕΚ Πειραιά, χωρίς να προβεί σε ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να τεκμηριώσει την άποψη περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και του ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Επειδή , παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει **δεκτή** η ενδικοφανής προσφυγή των **α)** της ήδη λυθείσας –πλην λογιζόμενης ως υφισταμένης για τις ανάγκες της εκκαθάρισής της- Κοινοπραξίας με την επωνυμία: «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», που είχε έδρα στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, οδός «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, **β)** της ο.ε. με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στην Αργυρούπολη Αττικής, οδός «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της, ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **γ)** της α.ε. με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στον Άλιμο Αττικής, «.....», καθολικής διαδόχου της ο.ε. με την επωνυμία «.....», λόγω της μετατροπής αυτής σε α.ε., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **δ)** της α.ε. με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στην Παλλήνη Αττικής, «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή

της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της και ε) της ο.ε. με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, οδός «.....» όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, κατά των υπ' αριθ. «.....», «.....» και «.....» Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, για τυπικούς λόγους και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων «.....», «.....» και «.....» του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και με όσα αναφέρονται αμέσως ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ έτος 1997 (Διαχ. Περίοδος 1/1-31/12/1996): ΜΗΔΕΝ

Οικ έτος 1998 (Διαχ. Περίοδος 1/1-31/12/1997): ΜΗΔΕΝ

Οικ έτος 1999 (Διαχ. Περίοδος 1/1-31/12/1998): ΜΗΔΕΝ

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩ

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.