



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11/03/2020

Αριθμός απόφασης: 527

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604559

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»

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

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-12-2019, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ενδικοφανή προσφυγή: α) της ήδη λυθείσας –πλην λογιζόμενης ως υφισταμένης για τις ανάγκες της εκκαθάρισης της- Κοινοπραξίας με την επωνυμία: «.....», με Α.Φ.Μ., που είχε έδρα στον, οδός και αριθ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, β) της ΟΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, οδός αριθ., 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, αριθ., 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, αριθ., 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, οδός και αριθ., 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/2017 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,

6.Τις παρακάτω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

α. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική ΠράξηΔιορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1997 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1996).

β. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική ΠράξηΔιορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997) και

γ. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική ΠράξηςΔιορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998).

7. Τις από 04-12-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Αρχικά, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας για τα οικονομικά έτη 1997-1999 (χρήσεις 1996-1998), από το ΠΕΚ Πειραιά σύμφωνα με την εντολή ελέγχου/2004 και διαπιστώθηκε ότι η κοινοπραξία, η οποία σύμφωνα με το καταστατικό της είχε την μορφή αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας (ένωση προσώπων), δεν τήρησε βιβλίο αποθήκης για τις χρήσεις 1996-1998 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92.

Ο Προϊστάμενος 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 3^α 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 ως ανεπαρκή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της κοινοπραξίας με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ 2γ,και 32 παρ 1,2 του Ν 2238/94 κατά ελεγχόμενη χρήση.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο του ΠΕΚ Πειραιά τα με αριθμό,..... και/2004 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999 αντίστοιχα.

Κατά των ανωτέρω φύλλων ελέγχου η κοινοπραξία άσκησε τις με αριθμό κατάθεσης/2004,/2004 και/2004 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Το Διοικητικό Πρωτοδικείο με τις/2013,/2013 και/2013 αποφάσεις απέρριψε τις ανωτέρω προσφυγές, κρίνοντας ότι ορθά και νόμιμα

τα βιβλία της εταιρείας κρίθηκαν ανεπαρκή λόγω μη τήρησης του βιβλίου αποθήκης και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της των οικονομικών ετών 1997-1999.

Στη συνέχεια η κοινοπραξία άσκησε, κατά των ανωτέρω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, εφέσεις στο Διοικητικό Εφετείο

Το Διοικητικό Εφετείο με τις,,/2016 σχετικές αποφάσεις του, έκανε δεκτές τις εφέσεις, εξαφάνισε τις/2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου και ακύρωσε τα με αριθμό, και/2004 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999.

Ακολούθως ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, ως αρμόδιο μετά την κατάργηση του ΠΕΚ Πειραιά, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κοινοποίησης στην κοινοπραξία σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ώστε η κοινοπραξία εντός 20 ημερών να ζητήσει, εάν το επιλέξει, να υποβάλει αίτημα κρίσης των βιβλίων στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΠΔ 186/92.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων διενεργήθηκε επανάληψη διαδικασίας.

Κατά την επανάληψη διαδικασίας οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από 18-2-2004 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά, υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους από την Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης.

Ακολούθως εκδόθηκε το με αριθμό/2016 σημείωμα διαπιστώσεων και οι με αριθμό/1,/2 και/.../2016 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013, προκειμένου τα μέλη της κοινοπραξίας να ενημερωθούν για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προβάλουν τις ενστάσεις τους. Εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν 4174/2013 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, από τα μέλη της κοινοπραξίας, το με αριθμό/2017 υπόμνημα – αίτημα για προσφυγή στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ανωτέρω υπόμνημα – αίτημα της επιχείρησης, όμως το αίτημα αυτό δεν ήταν δυνατόν να ικανοποιηθεί από την φορολογική διοίκηση με την ισχύουσα νομοθεσία για τους εξής λόγους:

1) Με το άρθρο 7 παρ 3 και 6 του ν 3052/2002 από 1-1-2003 καταργήθηκε η δυνατότητα προσφυγής στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού σε επιτηδευματίες που ελέγχονται λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων από την ΔΟΥ.

2) Με το άρθρο 1 του ν 4254/2014 από 1-7-2014 καταργήθηκε η Γενική Δ/νση Φορολογικής Επιθεώρησης, επιθεωρητές της οποίας ορίζονταν μέλη της επιτροπής του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι με αριθμό, και/2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε στην ΔΕΔ την με αριθμό/2017 ενδικοφανή προσφυγή κατά των ανωτέρω οριστικών πράξεων. Η ΔΕΔ με την με αριθμό/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της, έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε τις πράξεις της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης μας λόγω τυπικής πλημμέλειας και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, ως αρμοδία, προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων του Εφετείου

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης η εντολή ελέγχου/2018 για νέα επανάληψη διαδικασίας κατά την οποία και πάλι οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από 18-2-2004 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά, υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους.

Με την ολοκλήρωσή της εκδόθηκε το με αριθμό/2018 σημείωμα διαπιστώσεων και οι με αριθμό/1,/2 και/3 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν 4174/2013, προκειμένου τα μέλη της κοινοπραξίας να ενημερωθούν για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προβάλουν τις ενστάσεις τους. Εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν 4174/2013 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, από τα μέλη της κοινοπραξίας, το με αριθμό/2018 υπόμνημα – αίτημα για προσφυγή στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ανωτέρω υπόμνημα – αίτημα της επιχείρησης, όμως το αίτημα αυτό και πάλι δεν ήταν δυνατόν να ικανοποιηθεί από την φορολογική διοίκηση με την ισχύουσα νομοθεσία για τους ανωτέρω αναφερόμενους λόγους .

Κατόπιν αυτών ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης προχώρησε στην έκδοση των με αριθμό, και/2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε, στην Δ/ση Επίλυσης Διαφορών, την με αριθμό/27-7-2018 ενδικοφανή προσφυγή κατά των ανωτέρω οριστικών πράξεων .

Η Δ/ση Επίλυσης Διαφορών, με την με αριθμό/16-10-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της, έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε εκ νέου τις πράξεις της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης λόγω τυπικής πλημμέλειας και ανέπεμψε ξανά την υπόθεση, προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων.

Η Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης με τα με αριθμό/2017,/2017,/2018,/2018,/2018 έγγραφα είχε ενημερώσει την Διοίκηση για την συγκεκριμένη υπόθεση και ζήτησε οδηγίες για την αντιμετώπιση του θέματος.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων εγγράφων εκδόθηκε η με αριθμό/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ, που αναρτήθηκε στο διαδίκτυο την 4-10-2019, με την οποία συστήθηκε επιτροπή προκειμένου να γίνει επανάληψη διαδικασίας για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων της ανωτέρω κοινοπραξίας στο πλαίσιο συμμόρφωσης της Διοίκησης

με το διατακτικό των με αριθμό και/2016 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου

Στην συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης η με αριθμό/2019 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 1996,1997 και 1998 προκειμένου να γίνει νέα επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να καταστεί εφικτή η κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας κρίση των βιβλίων από την συσταθείσα επιτροπή.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό/2019 σημείωμα διαπιστώσεων σύμφωνα με τα άρθρα 28 του ν 4174/2013 (με το οποίο οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από 18-2-2004 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά, υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους από την Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης) με το οποίο έγινε γνωστοποίηση της με αριθμό Β/3-10-2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της δυνατότητας κρίσης των βιβλίων από την συσταθείσα επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ. Με το σημείωμα κοινοποιήθηκαν και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997, 1998 και 1999. Τα ανωτέρω μαζί με αντίγραφο της εντολής ελέγχου και της με αριθμό/2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκαν την 7-10-2019 στα μέλη της κοινοπραξίας προκειμένου να λάβουν γνώση για την σύσταση της επιτροπής και εφόσον το επιθυμούν να ζητήσουν με αίτησή τους την κρίση της για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για τα έτη 1996-1998.

Εντός της ταχθείσης προθεσμίας οι εταιρίες
..... καθολική διάδοχος της εταιρίας
.....
και υπέβαλαν, δια των εκπροσώπων τους, στην Δ.Ο.Υ.
Ηλιούπολης τις με αριθμό/2019 έγγραφες απόψεις- Απάντηση σε σημείωμα διαπιστώσεων - αίτηση παραπομπής της υπόθεσης ενώπιον της Τριμελούς Επιτροπής που συνεστήθη με την με αριθμό/2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Η Επιτροπή για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών, η οποία συγκροτήθηκε με την αριθμ./2019 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με πρόεδρο τον, Οικονομικό Επιθεωρητή, που υπηρετεί στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου και μέλη τους
....., που υπηρετεί στη Διεύθυνση Ελέγχων,
εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου (αναπληρωτής του κωλυόμενου τακτικού μέλους) και με γραμματέα την
....., που υπηρετεί στη Διεύθυνση Ελέγχων, συνεδρίασε στο επί της οδού
....., κτίριο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, την 31η Οκτωβρίου 2019, ημέρα Πέμπτη, ώρα 12 π.μ. και εξέτασε την υπ' αριθμ./2019 αίτηση της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ
....., η οποία διαβιβάστηκε μέσω της υπηρεσίας μας, σχετικά με την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων της για τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998.

Η επιτροπή έκρινε κατά πλειοψηφία τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης για τις χρήσεις 1.1.1996-31.12.1996, 1.1.1997-31.12.1997 και 1.1.1998-31.12.1998 ως ανεπαρκή, αποφαινόμενη (συνοπτικά) ότι η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης εξυπηρετεί ιδιαίτερης σημασίας ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται σε περίπτωση διακίνησης και διάθεσης εμπορευμάτων, ιδίως τον έλεγχο της ποιοτικής διάκρισης των ειδών και της ποσότητας αυτών, καθώς και την επαλήθευση των αξιών του Βιβλίου Αποθήκης με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Κατόπιν αυτής της απόφασης, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/1992 είναι **δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης**, εκδόθηκαν οι πιο κάτω προσβαλλόμενες πράξεις:

α) Η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1997 (διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/1996), με την οποία καταλογίζεται κύριος φόρος εισοδήματος 91.436,76 €, πλέον πρόστιμο εισοδήματος και τόκοι άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 93.110,05 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου 2.612,47 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 522,50 €, πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 3.192,34 €, δηλαδή συνολικό ποσό 190.874,12 ευρώ.

β) Η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997), με την οποία καταλογίζεται κύριος φόρος εισοδήματος 107.103,39 €, πλέον πρόστιμο εισοδήματος και τόκοι άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 109.063,38 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου 3.060,09 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 612,02 €, πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 3.739,31 €, δηλαδή συνολικό ποσό 223.578,19 ευρώ. Και,

γ) Η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/1998), με την οποία καταλογίζεται κύριος φόρος εισοδήματος 111.386,16 €, πλέον πρόστιμο εισοδήματος και τόκοι άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 113.424,53 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου 3.182,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 636,51 €, πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 3.888,83 €, δηλαδή συνολικό ποσό 232.518,49 ευρώ.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/02-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή άρθρου 63 Ν 4174/2013, οι προσφεύγουσες εταιρείες, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1.ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

1.1.Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις εκ των προσβαλλόμενων υπ' αριθ./2019 και/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 1997 και 1998, ένεκα της απαράδεκτης-λόγω παραγραφής-κοινοποίησης και των ταυτοσήμου περιεχομένου αρχικών υπ' αριθ./2004 και/2004 Φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά.

1.2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω παρέλευσης της ενιαύσιος

προθεσμίας από την κοινοποίηση των υπ' αριθ./2016,/2006 και/2016 τελεσίδικων αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου

1.3 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω παρέλευσης της ενιαύσιας προθεσμίας από την έκδοση της υπ' αριθ./2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

1.4 Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω της δυνατότητας νόμιμης εφαρμογής της (εξαιρετικής) διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, μια και μόνη φορά.

2. Διότι, περαιτέρω, όπως είχε αποδεχθεί και ο έλεγχος του Π.Ε.Κ. Πειραιά, η επί μακρό χρόνο (από του έτους 1976) 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 αποτελεί «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**.

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 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^Α724.9.2002), ορίσθηκε 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 αργή 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 οργάνωσης και λειτουργίας της, οφείλεται σε προφανή παραδρομή και συγγνωστή πλάνη 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).

3.Διότι η αυτή φορολογική Αρχή (Π.Ε.Κ. Πειραιά) είχε διενεργήσει 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./2006 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.Νο 1).**

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

4.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^Α7 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 από την υπόχρεη Κοινοπραξία συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων αυτής, 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 ούτε 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 ελεγχόμενης 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.9-10 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 της φορολογικής Αρχής περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης Κοινοπραξίας.

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 αυτού, 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./2006 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).

Αντίθετα, με την υπ' αριθ. ΕΞ 2019/31.10.2019 απόφαση της Επιτροπής για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, η οποία συστήθηκε ad hoc με την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Β1136116 ΕΞ2019/3-10-2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., παντελώς αόριστα επικυρώθηκε (κατά πλειοψηφία) η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης περί ανεπάρκειας, για τον ίδιο ακριβώς λόγο (ήτοι, εκ μόνης της μη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης), των βιβλίων και στοιχείων της Κοινοπραξίας, που τυπολατρικά κατά τα λοιπά, τηρήθηκαν από αυτήν κατά τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998.

Η κρίση της Επιτροπής περί του ότι «Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης εξυπηρετεί ιδιαίτερης σημασίας ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται σε περίπτωση διακίνησης και διάθεσης εμπορευμάτων, ιδίως τον έλεγχο της ποιοτικής διάκρισης των ειδών και της ποσότητας αυτών, καθώς και την επαλήθευση των αξιών του Βιβλίου Αποθήκης με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής», ως γενική και αφηρημένη, δε δύναται να θεωρηθεί ότι είναι επαρκώς «αιτιολογημένη», όπως τάσσεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., καθόσον δεν έχουν ληφθεί υπόψη τα ιδιαίτερα, στη συγκεκριμένη περίπτωση, χαρακτηριστικά της οργάνωσης και λειτουργίας της υπόχρεης και μη έχουσας κερδοσκοπικό χαρακτήρα Κοινοπραξίας.

Τα χαρακτηριστικά αυτά, αντίθετα, ελήφθησαν ιδιαιτέρως υπόψη και εκφράσθηκαν τόσο στο άνω υπ' αριθ./2006 πρακτικό της Επιτροπής άρθρου 70 παρ.5 του Ν. 2238/1994 αναφορικά προς τις δύο (2) επόμενες χρήσεις, όσο και στη μειοψηφήσασα εν προκειμένω γνώμη, κατά την οποία «οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις δεν καθιστούν ανέφικτο

τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, λαμβάνοντας υπόψη και τον διεκπεραιωτικό χαρακτήρα των εργασιών της εν λόγω επιχείρησης, η οποία προέβαινε σε αγορά εμπορευμάτων αποκλειστικά για λογαριασμό των μελών-επιτηδευματιών της και δεν αποσκοπούσε στην επίτευξη κέρδους».

5.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 και προσδιορισμός 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...../1996 δελτίου αποστολής της επιχείρησης, με το οποίο ο προμηθευτής, μέσω παραγγελίας του μέλους της υπόχρεης που διαβιβάσθηκε προς αυτόν μέσω της απέστειλε ποσότητα 25 κ.μ. ξυλείας απ' ευθείας προς τον πελάτη του Μέλους και κατ' εντολή αυτού, στην (.....).

β) Αντίγραφο του αντίστοιχου υπ' αριθ...../1996 τιμολογίου πώλησης της επιχείρησης, με το οποίο ο προμηθευτής τιμολόγησε στο όνομα της την άνω ποσότητα ξυλείας (25 κ.μ.) αντί συνολικού ποσού 228.013 δραχμών. Και,

γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ...../1996 τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η 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 από το εξωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ' αριθ...../1996 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.....-/1996 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 (.....). και, γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ...../1996 τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η 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 στην παραγγελία του Μέλους της (βλέπ. σχετ.3).

Χρήση 1997:

Περίπτωση αγοράς της υπόχρεης από το εσωτερικό:

α) Αντίγραφο του υπ' αριθ. /1997 δελτίου αποστολής της επιχείρησης , με το οποίο ο προμηθευτής, μέσω παραγγελίας του μέλους της υπόχρεης που διαβιβάσθηκε προς αυτόν μέσω της , απέστειλε συνολική ποσότητα $(6,467 + 10,721 + 2,723 + 13,071 =) 32,982$ κ.μ. ξυλείας απ' ευθείας προς το παραπάνω Μέλος στον

β) Αντίγραφο του αντίστοιχου υπ' αριθ. /1997 τιμολογίου πώλησης της επιχείρησης , με το οποίο ο προμηθευτής τιμολόγησε στο όνομα της την άνω ποσότητα ξυλείας (32,982 κ.μ.) αντί συνολικού ποσού 2.822.868 δραχμών. Και,

γ) Αντίγραφο του υπ' αριθ. /1997 τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η 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 στην παραγγελία του Μέλους της (βλέπ. σχετ.4).

Περίπτωση εισαγωγής της υπόχρεης από το εξωτερικό:

α) Αντίγραφα των υπ' αριθ. και /1997 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 , 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. /1997 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. /1997 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. /1997 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. /1997 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. /1997 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) Αντίγραφο των υπ' αριθ...../1997 τιμολογίων πώλησης, με τα οποία η , 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...../1998 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...../1998 τιμολογίου πώλησης, με το οποίο η 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. /1998 τιμολογίου της σουηδικής επιχείρησης , με το οποίο εισήχθη από το εξωτερικό συνολική ποσότητα 117,987 κ.μ. ξυλείας στο όνομα της , αντί συνολικού ποσού 152.057,07 SEK.

β) Αντίγραφα των εξής δελτίων αποστολής του εκτελωνιστή :

βα) Του υπ' αριθ...../1998 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...../1998 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...../1998 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...../1998 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...../1998 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.....-/1998 τιμολογίων πώλησης, με τα οποία η , 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.-/2017 έγγραφες εξηγήσεις μας επί του υπ' αριθ.....-/2016 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.

6. Διότι, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας, έχουν κριθεί σχετικώς τα εξής:

α) Με την υπ' αριθ.-/1988 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ, κρίθηκε ότι μόνη η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης δεν καθιστά τα βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή ούτε ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων Κατά τις σχετικές παρατηρήσεις, με την εν λόγω Απόφαση του ΣτΕ., αφενός μεν επαναλήφθηκε ο γενικώς αποδεκτός από τη νομολογία κανόνας ότι οι παραβάσεις του ΚΦΣ, αυτές καθ' εαυτές, δεν αρκούν για την απόρριψη των βιβλίων, αλλ' απαιτείται απαραίτητα να συνεπάγονται αδυναμία διενέργειας των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και αφετέρου έγινε δεκτό ότι, με βάση τον παραπάνω κανόνα, η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης -αυτή καθαυτή- δεν αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων, όταν η έλλειψή του αναπληρώνεται από άλλα βιβλία και στοιχεία.

β) Με την υπ' αριθ.1315/2002 απόφαση του ΣτΕ., έγινε πάγια δεκτό πως είναι νόμιμη και επαρκώς αιτιολογημένη η κρίση του Διοικητικού Εφετείου περί του ότι η παράλειψη τήρησης βιβλίου αποθήκης δεν μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, τη στιγμή που ούτε η φορολογική αρχή διαπίστωσε αδυναμία επαλήθευσης των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης επιχείρησης, εφόσον τηρήθηκαν και επιδείχθηκαν στον έλεγχο άλλα βιβλία και στοιχεία από τα οποία καθίστανται ευχερείς οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

γ) Επικαλούμαστε, επίσης, την υπ' αριθ.1996/2011 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου, με την οποία έγινε πάγια δεκτό πως 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 τον λογιστικό προσδιορισμό, στην περίπτωση αυτή, όμως, 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 επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων όσο και σε ιδιαίτερη μνεία των λόγων, ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

δ) Αλλά και στην υπ' αριθ...../2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας, μνημονεύεται και η υπ' αριθ...../2017 απόφαση του ΣτΕ (Επταμ.), κατά την οποία, 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 επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά 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 αμφισβήτησής, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ. 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.)

Επί της από 02.12.2019 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό για τη παραγραφή:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 ν.4174/2014 Μεταβατικές διατάξεις:

.....

7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 84 παρ 6 του ν 2238/1994, σε περίπτωση ακύρωσης (αρχικής) καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους με δικαστική απόφαση παρέχεται στην φορολογική αρχή η δυνατότητα να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης.

Ακόμα με την παράγραφο 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Σύμφωνα με το άρθρο 87 παρ 4 του ν 2362/1995 «Αναστολή παραγραφής απαιτήσεων του Δημοσίου» Η παραγραφή των απαιτήσεων του Δημοσίου αναστέλλεται ... Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβητήσεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτή, σε κάθε περίπτωση, προ της παρόδου ενός έτους από της επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως.

Στην προκειμένη περίπτωση η παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και εισφοράς για τα οικονομικά έτη 1997-1999, ανεστάλη λόγω άσκησης προσφυγής από την ελεγχόμενη εταιρία κατά των αρχικών φύλλων ελέγχου που εκδόθηκαν από το ΠΕΚ Πειραιά και συμπληρώνεται σε ένα έτος από την κοινοποίηση στην υπηρεσία μας των τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων οι οποίες μέχρι σήμερα εκκρεμούν στο ΣΤΕ κατόπιν των με αριθμούς,,/2016 αιτήσεων αναίρεσης .

Πλέον των ανωτέρω η 4435/16-10-2018 Απόφαση της Δ.Ε.Δ., η οποία ακύρωσε τις με αρ.,.....,...../2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ ετών 1996,1997 και 1998 του Προϊσταμένου Δ.ΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ κοινοποιήθηκε την 8/11/2018.

Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν συνέπεια της ανωτέρω απόφασης, κοινοποιήθηκαν στα μέλη της κοινοπραξίας εντός του χρονικού διαστήματος που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ 6 του ν 2238/1994 ήτοι την 5-11-2019.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, όριζε 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 ...».

Επειδή, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο όριζε:

- Στο άρθρο 30 παρ.3 όπως τέθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 § 1 του Ν. 3052/02 από 1-1-2003 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 δεύτερου εδάφους της ίδιας παραγράφου.

.....
Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο 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 η ηλεκτρομαγνητικά μέσα η 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

- 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 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.»

Επειδή, η προσφεύγουσα κοινοπραξία, έχουσα τη μορφή αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας (ένωση προσώπων), κατά τις κρινόμενες χρήσεις 1996,1997 και 1998 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 ενεργούσε για λογαριασμό της πράξης εμπορίας δεν αποκτούσε κέρδη και πραγματοποιούσε μόνο τις αναγκαίες δαπάνες για τη λειτουργία της και την επίτευξη των σκοπών της. Τις δαπάνες αυτές 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), και τα αποτελέσματά της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά από τη φορολογική αρχή η οποία έκρινε τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή βάσει της αριθ..... ΕΞ 2019 απόφασης της επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 ΚΒΣ, λόγω μη τήρησης βιβλίου αποθήκης εμπορευμάτων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 4 ΠΔ 186/92.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή η προσφεύγουσα μετά την κατάθεση της αριθ.πρωτ...../20-3-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, για την οποία εκδόθηκε η αριθ...../03-7-2017 απόφαση της υπηρεσίας μας, συνέταξε και προσκόμισε με υπόμνημα ανεπίσημα βιβλία αποθήκης των επίδικων χρήσεων με βάσει τα παραστατικά αγορών –εισαγωγών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πωλήσεων προς τα μέλη της, επικαλούμενη ότι δύναται να διενεργηθεί λογιστικός έλεγχος και ότι καθίσταται απολύτως εφικτός ο προσδιορισμός του αποτελέσματος, λόγω της φύσεως λειτουργίας της, καθόσον δεν έχει αποθέματα εμπορευμάτων και δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους.

Επειδή οι απογραφές ενάρξεως και λήξεως των εμπορευμάτων δεν αμφισβητήθηκαν από τον αρχικό έλεγχο του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ 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 στις ίδιες τιμές αγοράς αυτών, δηλαδή χωρίς τη προσθήκη μικτού κέρδους .

Αυτό διαπιστώνεται και από τις υποβληθείσες δηλώσεις και τα συνοδευτικά έντυπα Ε3 όπου πωλήσεις και κόστος πωληθέντων συμπίπτουν.

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 παροχή υπηρεσιών)	7.316.478	8.209.343	9.880.617
ΚΑΘΑΡΟ ΤΕΛΕΣΜΑ	0	0	0

Στη προκειμένη περίπτωση η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων σχετικά με την διακίνηση των εμπορευμάτων είναι ευχερής, καθόσον, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα εμπορεύματα που παρήγγειλε η κοινοπραξία παραδίδονταν από τους προμηθευτές κατευθείαν στα μέλη της με δελτίο αποστολής, χωρίς να πηγαίνουν σε δικό της αποθηκευτικό της χώρο.

Η τιμολόγηση των εμπορευμάτων γινόταν από τους προμηθευτές στην κοινοπραξία, η οποία στη συνέχεια τιμολογούσε με την ίδια αξία τα μέλη της κοινοπραξίας.

Στο τέλος της κάθε χρήσης δεν υπάρχουν αποθέματα. Για τους λόγους αυτούς το μικτό κέρδος εκμετάλλευσης των εμπορευμάτων είναι μηδενικό. Οι δαπάνες αφορούν κυρίως τη μισθοδοσία του προσωπικού και ισούνται με τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών που αφορούν τις εισφορές των μελών της κοινοπραξίας για την κάλυψη αυτών (των δαπανών).

Το τελικό καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα των χρήσεων είναι μηδενικό.

Επομένως, η μη τήρηση εκ μέρους της προσφεύγουσας βιβλίου αποθήκης δεν είναι ικανή, άνευ ετέρου, να οδηγήσει σε αδυναμία του λογιστικού υπολογισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Εξ άλλου το εφικτό ή ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού κατά τη δικαστική νομολογία κρίνεται αντικειμενικά.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την απόφαση 1102/2017 του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας, 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 επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά 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 αμφισβήτησής, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.).

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Αποφασίζουμε

Να γίνει **δεκτή** η ενδικοφανής προσφυγή των α) της Κοινοπραξίας με την επωνυμία: «.....», με Α.Φ.Μ., β) της ΟΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ, γ) της ΑΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ, δ) της ΑΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ, και ε) της ΟΕ με την επωνυμία: «.....», με ΑΦΜ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.