



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/07/2017

Αριθμός απόφασης: 3811

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 με ημερομηνία κατάθεσης 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΓ. ΙΩΑΝΝΗ ΡΕΝΤΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....» και β) «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΓ. ΙΩΑΝΝΗ ΡΕΝΤΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....», με την ιδιότητα των κληρονόμων του «.....», ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», κατά της υπ' αριθμ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 10/02/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», και β) «.....», με την ιδιότητα των κληρονόμων του «.....», ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994 επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», ΦΠΑ ποσού 23.771,09 €, πλέον 28.525,31 €, πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 52.296,40 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό «.....» εντολής επανάληψης διαδικασίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και που αναγράφονται στην από 10/02/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (N2859/00) για την επανάληψη διαδικασίας των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» και «.....».

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/1993 και 01/01-31/12/1994, βάσει της υπ' αριθμ. «.....» εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 06-02-2003 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της υπαλλήλου «.....», συνέπεια των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. «.....» και «.....» πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους αντίστοιχα.

Κατά των προαναφερομένων πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α., ασκήθηκαν από την ως άνω εταιρεία οι από 05/07/2004 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 6^ο Τριμελές), οι οποίες έγιναν δεκτές με τις υπ' αριθμ. Α «.....» και Α «.....» αποφάσεις του, απορρίπτοντας τις εκδοθείσες πράξεις.

Στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου μετά από σύμφωνη γνώμη της οικονομικής επιθεωρήτριας, άσκησε κατά των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, τις από 01/06/2011 εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, οι οποίες απορρίφθηκαν με τις υπ' αριθμ. «.....» και «.....» αποφάσεις του και κατέστησαν ακυρωτές οι υπ' αριθμ. «.....» και «.....» πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, καθόσον σύμφωνα με το αιτιολογικό τους δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των χρήσεων 1993 και 1994, αλλά ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν για την φορολογία εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών.

Συνέπεια των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και κατόπιν επισημειωματικής επί αυτών εντολής του δικ/κού πληρεξουσίου Ν.Σ.Κ. κ. «.....», βάσει της οποίας «ενδείκνυται η

επανάληψη της διαδικασίας» για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/1993 - 31/12/1993 και 01/01/1994 - 31/12/1994, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ εξέδωσε την υπ' αρ. «.....» εντολή για επανάληψη της διαδικασίας. Συνέπεια των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Οι προσφεύγοντες, με την ιδιότητα των κληρονόμων του «.....», ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Εσφαλμένως η αντίδικος Αρχή εξέδωσε σε βάρος τους και εν συνεχεία κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη δοθέντος ότι δεν έχει διευκρινιστεί ποιοι είναι οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος «.....», καθόσον ανευρέθη στην οικία του αποβιώσαντος η από 15.4.2016 ιδιόγραφη διαθήκη του, η οποία κατετέθη στο αρμόδιο Ειρηνοδικείο Νίκαιας προς δημοσίευση. Επομένως μέχρι τη δημοσίευση της εν λόγω διαθήκης και γνωστοποίηση του περιεχομένου της, δεν είναι γνωστό και ξεκάθαρο ποιοι είναι οι κληρονόμοι του θανόντος ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», οι οποίοι με την ιδιότητά τους αυτή θα ευθύνονται για την καταβολή του φόρου που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη.

2) Η τήρηση των βιβλίων της εταιρείας καθώς και η υποβολή των σχετικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, είχε ανατεθεί στο λογιστή «.....». Περαιτέρω οι εταίροι αποφάσισαν τον Απρίλιο 1995 την διακοπή των εργασιών της εταιρείας, αναθέτοντας στον προαναφερόμενο λογιστή να προβεί σε όλες τις νόμιμες διαδικασίες για τη λύση αυτής, ο οποίος ουδέν έπραξε από όσα του ανατέθηκαν, αλλά επιπλέον υπεξαίρεσε τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, τα οποία ουδέποτε παρέδωσε στον διαχειριστή ή στους εταίρους, παρακρατώντας αυτά μέχρι σήμερα. Το γεγονός αυτό, καθώς και η διακοπή από τον Απρίλιο 1995 των εργασιών της εταιρείας, γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου, με την υποβολή από τον διαχειριστή της εταιρείας, της με αριθμό πρωτ. «.....» γνωστοποίησης. Ο ως άνω λογιστής καταδικάστηκε ερήμην, με την υπ' αριθμ. «.....» απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου Αθηνών η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτ. «.....» πιστοποιητικό του Αρείου Πάγου.

Κατά συνέπεια οι εταίροι «.....» και «.....» για λόγους ανωτέρας βίας δεν ήταν σε θέση να προσκομίσουν στην ελεγκτική Αρχή τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 1993 και 1994, πολλώ δε μάλλον οι ίδιοι (προσφεύγοντες) οι οποίοι ουδεμία συμμετοχή είχαν στην εταιρεία.

3) Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι στην κρινόμενη χρήση 1994 έχουν εκδοθεί μόνο οκτώ (8) τιμολόγια. Κατά συνέπεια επί ποίας βάσης ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1994 στο ύψος των 45.000.000 δρχ. και καταλόγισε τα ποσά του κύριου και πρόσθετου φόρου;

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

.....
θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

3. Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών και αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.

5..Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

6. Οι τελευταίοι κύριοι ή φιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 του παρόντος εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.»

7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

Επειδή με το άρθρο 22 του Εμπορικού νόμου ορίζεται ότι:

Οι ομόρρυθμοι συνέταιροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικό της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.

Επειδή η πράξη εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου και σύμφωνα με το άρθρο 37 αναγράφονται τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ήτοι τα ομόρρυθμα μέλη της. Το ότι η πράξη αναφέρει ως αλληλεγγύως υπεύθυνους δύο εκ των εξ αδιαθέτου κληρονόμων δεν θίγει το κύρος της. Επιπλέον με δεδομένο ότι δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη δεν έχει αποκλειστεί η εξ αδιαθέτου διαδοχή μέχρι τη δημοσίευση διαθήκης.

Επειδή όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έναρξη εργασιών την 02/02/1993, έχει τα ακόλουθα ομόρρυθμα μέλη:

α) «.....», ΑΦΜ «.....», διαχειριστή με ποσοστό συμμετοχής 56% και

β) «.....», ΑΦΜ «.....» με ποσοστό συμμετοχής 44%.

Επειδή ο «.....» απεβίωσε την 18/04/2016 σύμφωνα με την ληξιαρχική πράξη θανάτου του ληξιαρχείου Νικαίας. Από το πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του ΟΤΑ Νικαίας εμφανίζονται εγγεγραμμένοι στην οικογενειακή μερίδα του θανόντος: α) η σύζυγός του «.....» και β) τα δύο τέκνα του «.....» και «.....».

Επειδή όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης, η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε την 14/02/2017 στους:

α) «.....», ΑΦΜ «.....»,

β) «.....», ΑΦΜ «.....» ως νόμιμης κληρονόμου του «.....» και

γ) «.....» ως νομίμου κληρονόμου του «.....»

Επειδή στην από 07/02/2017 αίτηση της «.....», περί δημοσίευσης της από 15/04/2016 ιδióγραφης διαθήκης του θανόντος συζύγου της, η οποία κατατέθηκε την 10/02/2017 το Ειρηνοδικείο Νίκαιας, αναφέρεται ότι «..... ο ως άνω αποβιώσας εγκαθιστά κληρονόμους του σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία του τόσο εμένα ως σύζυγό του, όσο και τους δύο ενήλικους γιους μας, «.....».

.....»

Επειδή οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με την ιδιότητα των κληρονόμων του «.....», ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», ωστόσο προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι μέχρι τη δημοσίευση της διαθήκης και γνωστοποίηση του περιεχομένου της, δεν είναι γνωστό και ξεκάθαρο ποιοι είναι οι κληρονόμοι του θανόντος.

Επειδή οι προσφεύγοντες, τόσο στον διενεργηθέντα έλεγχο όσο και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζουν δημοσιευμένη διαθήκη του θανόντος «.....», ορθώς επιδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους αυτού, ο ως άνω δε ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

7. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υποχρέου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία κατά

τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επίσης, ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

Επειδή με τις διατάξεις: α) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 και β) της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών_από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή αρχικά διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1994 βάσει της υπ' αριθμ. «.....» εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 06-02-2003 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της υπαλλήλου «.....», συνέπεια των οποίων εκδόθηκε η αρχική με αριθμό «.....» πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την ως άνω διαχειριστική περίοδο.

Επειδή κατά της προαναφερόμενης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., ασκήθηκε από την ως άνω εταιρεία η από 05/07/2004 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 6^ο Τριμελές), η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. Α «.....» απόφασή του, ακυρώνοντας την εκδοθείσα πράξη, καθόσον σύμφωνα με το αιτιολογικό τους δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 1994, αλλά ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν για την φορολογία εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου μετά από σύμφωνη γνώμη της οικονομικής επιθεωρήτριας, άσκησε κατά της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, την από 01/06/2011 έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. «.....» απόφασή του και κατέστη ακυρωτέα η υπ' αριθμ. «.....» πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, καθόσον σύμφωνα με το αιτιολογικό της δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 1994, αλλά ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν για την φορολογία εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

Επειδή συνέπεια της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και κατόπιν επισημειωματικής επί αυτής εντολής του δικ/κού πληρεξουσίου Ν.Σ.Κ. κ. «.....», βάσει της οποίας

«ενδείκνυται η επανάληψη της διαδικασίας» για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1994 - 31/12/1994, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ εξέδωσε την υπ' αρ. «.....» εντολή για επανάληψη της διαδικασίας. Βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 10/02/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (N2859/00) για την επανάληψη διαδικασίας, των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» και «.....», ο έλεγχος, βάσει της με αριθμό «.....» εντολής ελέγχου επέδωσε την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» πρόκληση την 11/01/2017, στο διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» στην κατοικία του.

Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας υπέβαλε στη υπηρεσία τους το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» έγγραφο, στο οποίο ανέφερε ότι δεν δύναται να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης, δεδομένου ότι υπεξαιρέθηκαν από τον λογιστή της «.....», ο οποίος καταδικάστηκε για το αδίκημα αυτό βάσει της υπ' αριθμ. «.....» απόφασης του Μονομελούς Πλημ/κείου Αθηνών, η οποία είχε καταστεί αμετάκλητη όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτ. «.....» πιστοποιητικό του Αρείου Πάγου.

Για την παράβαση της μη δήλωσης μεταβολής της έδρας καθώς και της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος συνέταξε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου προστίμων καταλογίζοντας με σχετική πράξη τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Επειδή με την υπ' αριθμ. Α «.....» απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιώς (Τμήμα 6^ο τριμελές), επί της από 5.7.2004 προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», αφού έλαβε υπόψη την υπ' αριθμ. «.....» απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου Αθηνών με την οποία καταδικάστηκε ο λογιστής για την υπεξαίρεση και υπεξαγωγή των λογιστικών βιβλίων, έκρινε ότι νόμιμα η φορολογική αρχή προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος του οικονομικού έτους 1995 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1994), λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν κατέστη δυνατόν να επιδειχθούν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης λόγω της παράνομης υπεξαγωγής και παρακράτησής τους από τον λογιστή της εταιρείας, ενέργεια η οποία, ανεξαρτήτως του εάν συνιστά ή όχι λόγο ανωτέρας βίας, συνεπάγεται την αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της φορολογούμενης επιχείρησης και εξομοιώνεται από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ακριβώς διότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιόρισε δε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 45.000.000 δρχ.

Επειδή με την υπ' αριθμ. Α «.....» απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά (Τμήμα Η' τριμελές) απέρριψε την με χρονολογία κατάθεσης 31/05/2011 έφεση της ως άνω εταιρείας κατά της υπ' αριθμ. Α «.....» απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς και έκρινε ότι «.....η κατά τα ανωτέρω αδυναμία της εκκαλούσας για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της προς έλεγχο, εξομοιούμενη με την περίπτωση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, καθιστούσε αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνεπώς αναγκαία κατά το νόμο την προσφυγή στον

εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, κατά τη σχετική, ορθή κρίση της εκκαλούμενης απόφασης».

Επειδή εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη:

- 1) ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πράγματι λειτούργησε από ενάρξεως (02/02/1993) έως και τον Απρίλιο του έτους 1995, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. «.....» γνωστοποίηση περί της διακοπής των εργασιών της, η οποία υπεβλήθη από τον διαχειριστή της στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου,
- 2) ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/1994.

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/1994, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των εκροών και εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, μετά τη διαπίστωση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, λόγω της μη προσκόμισης αυτών στον αρχικώς διενεργηθέντα έλεγχο. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό των εκροών έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές λόγω μη επίδειξης των παραστατικών των εγγραφών στα βιβλία.

Ως εκ τούτου ο περί αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», ΑΦΜ «.....» και β) «.....», ΑΦΜ «.....», με την ιδιότητα των κληρονόμων του «.....», ομορρύθμου μέλους της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....»,.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/1994
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	23.771,09 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	28.525,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.296,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.