



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21/02/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 557

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ.1 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας

Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ.Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου****ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας**κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίαςη 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 Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ.έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 10.300,64€, πλέον πρόσθετος φόρος 12.465,23€, πλέον 1.241,24€ πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε από την εκκαθάριση της δήλωσης Φ.Ε. οικ.έτους 2012, ήτοι συνολικό ποσό **24.007,11€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» και σε εφαρμογή της ΠΟΛ 1287/30-12-2013 σχετικά με τη διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα και του εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αρ.πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 0008618 ΕΞ 2014 που έδινε οδηγίες σχετικά με τις επιστροφές φόρου εισοδήματος.

Ο έλεγχος λόγω της μη τήρησης της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων για όλους τους μήνες της χρήσης 2011, έκρινε τα τηρούμενα βιβλία ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4θ' του Κ.Β.Σ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της επιχείρησης εξωλογιστικά,

σύμφωνα με το άρθρο 30 § 2γ' και 32 του Ν. 2238/94.

Σημειώνεται ότι από την από 17/03/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προέκυψε ότι η ζημία χρήσης 2010 κατόπιν ελέγχου για μεταφορά στη χρήση 2011 ανερχόταν σε 63.093,75€, αντί για 146.523,14€ που αναγράφει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα μεταφοράς ζημίας προηγούμενων χρήσεων, καθώς με το άρθρο 4 § 3 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, υπό την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λόγω μη τήρησης βιβλίων για όλους τους μήνες της χρήσης 2011, που συνεπάγεται την ανακρίβεια αυτών.

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

- 1) Εσφαλμένη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της επιχείρησης ως ανακριβών, καθώς δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου παράνομος εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- 2) Εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα μεταφοράς ζημιών προηγούμενων χρήσεων στην χρήση 2011(οικ.έτος 2012).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις**

περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 17 του Π.Δ.186/92: Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Π.Δ.186/92: 1. .Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους:

Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης,

β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,.....2. .Τα βιβλία του

Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη

χρησιμοποίησης τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρηση τους χρονικό διάστημα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30 παρ. 1 Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4θ' του Π.Δ. 186/92: 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων** ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των τελευταίων δυο εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/92 "Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, 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.**"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ, β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 του Ν 2238/1994 “ *Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.*”

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο 3/24.11.1992 του ΚΒΣ για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών (περιπτώσεις α' έως ε' της παρ. 3 του άρθρου 30 του ΚΒΣ), η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους.

Αποτελούν όμως την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν οι αυστηρές ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει ο νόμος.

Η περιοριστική απαρίθμηση των παραβάσεων έγινε για να αποκλεισθεί η δυνατότητα απορρίψεως για τις λοιπές παραβάσεις, ενώ το κέντρο βάρους δίδεται στην αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως αναγκαία μόνη λύση.

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος είναι πρακτικώς αδύνατη.

Επειδή, οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις πρέπει :

- να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση
- Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.
- Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών (περιπτώσεις α' έως θ της παρ. 4 του αρ. 30 του ΚΒΣ), η συνδρομή των

οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος να είναι πρακτικώς αδύνατη.

Εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις 1) οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων 2) να τεκμηριώνεται συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων 3) να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο 4) η ανακρίβεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 6) "ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύληστηριζόμενος στα φορολογικά στοιχεία εσόδων που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, στα τηρούμενα βιβλία (θεωρημένα και αθεώρητα), στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, καθώς και στα δεδομένα των δηλώσεων που υποβλήθηκαν".

Επειδή, η ύπαρξη και μόνο της παράβασης της μη τήρησης – θεώρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ (Μηνιαίων Καταστάσεων Βιβλίου – Εσόδων – Εξόδων) για το χρονικό διάστημα από 01-12-2011 έως 31-12-2011, για την οποία είχε εκδοθεί η με αρ. Α.Ε.Π., ουδόλως επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και δε δικαιολογεί από μόνη της τον ισχυρισμό ότι τα βιβλία είναι ανακριβή με συνέπεια αυτού τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Αντιθέτως ο έλεγχος οφείλει να δικαιολογήσει τον λόγο που απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία και κρίνει αυτά ανακριβή ειδικά στην περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει προσκομίσει όλα τα αιτούμενα στοιχεία.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο επιδιωκόμενος δε σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια

μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τα υπ'αρ.πρωτ. 1020460/10293/Β0012/12.7.2007 ,1014932/264/Α0012/23.7.2007, 1118893/11659/Β0012/10.12.2008 έγγραφα του Υπ.Οικονομικών: για να μεταφερθεί η ζημία στα επόμενα οικονομικά έτη προκειμένου να συμψηφιστεί με τα θετικά στοιχεία εισοδήματος του φορολογουμένου θα πρέπει, κατά τα οικονομικά έτη στα οποία μεταφέρεται η ζημία για συμψηφισμό ο φορολογούμενος να συνεχίζει την άσκηση της επιχείρησής και **τα τηρούμενα από αυτόν βιβλία να είναι επαρκή και ακριβή.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίνονται επαρκή και ακριβή για την χρήση 2011 και ως εκ τούτου η προκύπτουσα ζημία της προηγούμενης χρήσης (2010) μεταφέρεται για συμψηφισμό στην υπό κρίση χρήση 2011.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας....., ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λογιστικά με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης των λογιστικών διαφορών.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011)

Ακαθάριστα έσοδα	175.362,60€
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	65.945,89€
Μικτά Αποτελέσματα	109.416,71€
Μείον: Λοιπές Δαπάνες	203.645,36€
Ζημίες Χρήσης	94.228,65€
Πλέον ζημίες προηγούμενων χρήσεων	63.093,75€
Ζημία που αναγνωρίζεται	157.322,40€

Μετά τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη ή ζημίες διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος 01-01-2011 έως 31-12-2011	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά δήλωσης- Απόφασης
--	---------	---------	----------	------------------------------

Φορολογητέα κέρδη ή ζημία	-250.008,79€	55.795,40€	-157.322,40€	-92.686,39€
Φόρος που αναλογεί	-	11.159,08€	-	-
Φόρος συμπλ/κός	-	270,00€	-	-
Φόρος που παρ/θηκε	1.241,24€	1.128,44€	1.128,44€	112,80€
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	1.241,24€	-	1.128,44€	112,80€
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	10.300,64€	-	-
Πρόσθετος Φόρος	-	12.465,23€	-	-
Ποσό προς επιστροφή	1.241,24€	-	1.128,44€	112,80€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .