



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-03-2019

Αριθμ. Αποφ.: 733

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία **30-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες συσκευασίας και αποθήκευσης αγροτικών προϊόντων και με διεύθυνση έδρας στο ... του Ν. ... - Τ.Κ. ... κατά: **α)** της με αριθμό **.../02-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 **β)** της με αριθμό **../02-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 **γ)** της με αριθμό **.../.../02-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **δ)** της με αριθμό **.../.../02-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, 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' αριθ. **.../02-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, κύριος φόρος ύψους 21.364,19 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 19.727,70 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 41.091,89 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../02-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικον. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, κύριος φόρος ύψους 43.748,83 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 40.397,67 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 84.146,50 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../1214/02-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο ύψους 150,00 €, λόγω της υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2012, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

-Με την υπ' αριθ. **.../.../02-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν.

2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ... πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω: α) της υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων με ανακριβές περιεχόμενο, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε κατά το δ' τρίμηνο του έτους 2013 και β) της υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2012 και 2013 από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../24-04-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό την υπ' αριθ. πρωτ. .../02-05-2018 Πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, με την οποία του ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τις υπό κρίση χρήσεις.

Ο προσφεύγων ... μέσω του λογιστή του, προσκόμισε και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου την από 13-02-2015 Βεβαίωση της ΠΥΡΟΣΒΕΣΤΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ βάσει της οποίας βεβαιώνεται ότι κατά την 08/02/2015 πραγματοποίησε άντληση υδάτων από το εργοστάσιο ..., ιδιοκτησίας του «...» (...) που βρίσκεται στο Λόγω της υπερβολικής ποσότητας των υδάτων, που εισήλθαν στο εργοστάσιο δεν κατέστη εφικτή η πλήρης άντληση τους.

Επίσης προσκομίστηκαν τα ακόλουθα:

- Καρτέλα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως 17/03/2016, από την οποία προκύπτουν οι ακυρώσεις/απώλειες των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων.
- Το υπ' αριθ. 3472/04-10-2017 ΦΕΚ καθορισμού αποζημίωσης των πληγέντων από τις πλημμύρες της 17ης Ιουλίου 2014, 19ης Νοεμβρίου 2014, 4ης Δεκεμβρίου 2014, 24ης Ιανουαρίου 2015 και του Φεβρουαρίου 2015 σε περιοχές της
- Απάντηση της ΑΑΔΕ με αριθ. πρωτ. ΔΕΑ Φ Β 1024414 ΕΞ 2018.
- Πρακτικό Νο ... /20/01/2017 του Διοικητικού Συμβουλίου για τον ορισμό εκπροσώπου του ... για λογιστικά και φορολογικά ζητήματα.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε ούτε αναπαρήγαγε τα δεδομένα των βιβλίων ώστε αυτά να προκύπτουν με σαφήνεια και να καθίσταται δυνατή η οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση, βάσει της ΠΟΛ 1159/2011.

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος, δεν κατέστη δυνατό να διενεργήσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ως άνω ΠΟΛ, για τις υπό κρίση χρήσεις.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων ... μετέφερε ζημιές παρελθόντων χρήσεων στο ελεγχόμενο έτος 2012, ποσό ύψους 624.694,00 €, ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των πέντε τελευταίων ετών προέκυψε ότι οι ζημιές ανέρχονται στο ποσό των 547.368,17 €.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, για τις υπό κρίση χρήσεις, τα βιβλία του προσφεύγοντος συνεταιρισμού κρίθηκαν ως ανεπαρκή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92, καθόσον αυτά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά της κέρδη του για τις υπό κρίση χρήσεις, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επικαλούμενος τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης σχετικά με την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού λόγω της μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο. Η έκδοση των παραπάνω πράξεων δεν είναι ορθή.
- 2) Υπήρχε η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να ελέγξει το υποβληθέν ισοζύγιο για την χρήση 2012, δεδομένης της συνδρομής των περιστάσεων ανωτέρας βίας. (σχετ. παρ. 13 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 και ΠΟΛ 1010/26-01-2005 αρθ. 13).
- 3) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε προς συμψηφισμό τις ζημιές που μεταφέρονται από προηγούμενα φορολογικά έτη, καθόσον, ακόμα κι αν τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανεπαρκή για τις ελεγχόμενες χρήσεις, το δικαίωμα του δημοσίου για τη διενέργεια ελέγχου σε αυτά για χρήσεις προγενέστερες του 2012 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, περί της απόρριψης των βιβλίων, περί της δυνατότητας ελέγχου του Ισοζυγίου και περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού και περί της δυνατότητας μεταφοράς και συμψηφισμού των ζημιών παρελθουσών χρήσεων στη χρήση 2012.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του

οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013), προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία.Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής **για εντολές που εκδίδονται** για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011 Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την [ΠΟΛ.1159/22-7-2011](#) (σχετ.[ΠΟΛ.1138/15.6.2011](#) Α.Υ.Ο.)».

Επειδή, σύμφωνα με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), στο εξής ΚΒΣ ορίζονται τα ακόλουθα:
Στο άρθρο 2 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά,

λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....».

Στο άρθρο 7 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ([Π.Δ. 1123/1980](#), ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία. Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. ...3.Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων». ...».

Στο άρθρο 18 παρ 2 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....».

Περαιτέρω, στο άρθρο 20 παρ 6 υπό τον τίτλο (Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση) του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «6. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλλει μέχρι την τελευταία ημέρα του ενάτου (9ου) μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης στο οποίο περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η διαχειριστική περίοδος που αφορά. Το ισοζύγιο της παραγράφου αυτής υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων, από τους υπόχρεους που χρησιμοποιούν για την ενημέρωση των βιβλίων τους μηχανογραφικά μέσα.».

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία

αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το έτος 2013, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, περαιτέρω στις παρ 1 και 11 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου. 11. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), ο οποίος ίσχυσε από 1/1/2013 μέχρι 31/12/2014, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε

οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στις παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «**Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων**».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014, ορίζεται ότι, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης» ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 3 ορίζεται ότι: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο. ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς. 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, 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, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών

επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή **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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών

επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο [άρθρο 1B του Ν.2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το [άρθρο 2 του Ν.3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. ...γ. ...δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές».

Επειδή, σύμφωνα με την 1165/2009 απόφαση του ΣτΕ, «το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν. Οι περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τηρήσεως των προβλεπόμενων από τον νόμο, βιβλίων

και στοιχείων. ... 6. το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Επομένως, οι ως άνω περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τηρήσεως των προβλεπόμενων 6 από τον νόμο, βιβλίων και στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3358/2007, 2457-59/2005, 2210/2003, 3442/2001 7μ, 1888/1998 7μ, 1998/1995, 428/1989, 526/1988, 2490/1984, 2930/1978 κ.ά.).» Σχετικές και οι 1998/1995, 701/2001, 303/2012, 2116/2013, 1163/2012 αποφάσεις του ΣτΕ.

Επειδή, «η απώλεια βιβλίων δύναται να γίνει αποδεκτή από τη φορολογική αρχή και να μην επιβληθούν κυρώσεις του ΚΒΣ, εφόσον αποδεικνύεται ότι, ο επιτηδευματίας κατέβαλε την εκ των περιστάσεων δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους (ΣτΕ 825/1979, 1664/1971, 3564/1976, 3564/1976, 935/1977). Η απώλεια όμως, των βιβλίων, έστω και για λόγους ανωτέρας βίας, οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας του ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων». (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 2928/78, 4424/77, 3428-31/75, 2490/84 – Σταματόπουλος-Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, 3 η έκδοση 11ο , 2005, σελ 265).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (Α' 151)**, που εφαρμόζεται και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, κατά το άρθρο 105 παρ.11 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι: «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α έως Ζ ... Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.....Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

γ) Οι **συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους**.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101. Ειδικά για το ποσό της ζημίας νομικού προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που αποσβέσθηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4».

Επειδή, για τη λογιστική παρακολούθηση του αρνητικού αποτελέσματος (ή της λογιστικής ζημίας) το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), αναφέρει στην παρ. 2.2.4903 τα ακόλουθα: «Στο λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον» μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.98 «Ζημίες εις νέον» το ποσό των ζημιών που τελικά μένει ακάλυπτο. Στο λογαριασμό 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων» μεταφέρεται από το λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον» το ποσό εκείνο των ζημιών που δεν καλύπτεται κατά την επόμενη χρήση από τα κέρδη της ή από διάθεση αποθεματικών.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1159/22.07.2011, στο κεφάλαιο **Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**, προβλέπεται η επαλήθευση της σωστής μεταφοράς των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **1014932/264/A0012/23-07-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Συμψηφισμός ζημίας εμπορικής επιχείρησης) διευκρινίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994](#), μεταξύ άλλων, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται

επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.2. Όπως έχει γίνει δεκτό με την αριθμ. Ε11524/19/21.12.1978 εγκύκλιο του Ν. 814/1978 για να συμψηφισθεί ζημία από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση, θα πρέπει η ζημία αυτή να προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία του Κ.Β.Σ.. Επίσης, **για να μεταφερθεί η ζημία στα επόμενα οικονομικά έτη προκειμένου να συμψηφιστεί με τα θετικά στοιχεία εισοδήματος του φορολογουμένου θα πρέπει, μεταξύ άλλων προϋποθέσεων, κατά τα οικονομικά έτη στα οποία μεταφέρεται η ζημία για συμψηφισμό ο φορολογούμενος να συνεχίζει την άσκηση της επιχειρήσεως και τα τηρούμενα από αυτόν βιβλία να είναι επαρκή και ακριβή....**4. Από τις παραπάνω διατάξεις και σύμφωνα με την αριθμ. Ε11524/19/21.12.1978 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 814/1978 (παράγραφος 2 του παρόντος) η ζημία που προκύπτει σε μια διαχειριστική περίοδο, συμψηφίζεται με κέρδη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, εφόσον τα τηρούμενα βιβλία είναι επαρκή και ακριβή, καθόσον πληρείται η προϋπόθεση της συνέχειας της άσκησης δραστηριότητας μέχρι την ημερομηνία της διακοπής και ανεξάρτητα από την τυχόν ύπαρξη δύο δηλώσεων του αυτού οικον. έτους με διαφορετική χρήση το καθένα, δηλαδή, της δήλωσης με τη ζημία και της επόμενης δήλωσης με κέρδη που συμψηφίζουν την προηγούμενη ζημία (σχετ. το 1020460/10293/Β0012/12.7.2007 έγγραφό μας)».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2614/2008 απόφαση του ΣτΕ, είναι δυνατή η μεταφορά ζημίας παρελθούσας χρήσης προς συμψηφισμό με κέρδη της κρινόμενης χρήσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης της **παρ. 3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994**, στενώς ερμηνευτέας, δοθέντος ότι θεσπίζει εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, και εφαρμοζόμενης αναλόγως, κατά το άρθρο 105 παρ. 11 του ίδιου νόμου, και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (περ. αΠ), η ζημία που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στα πέντε επόμενα έτη υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές

ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων, ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Συνεπώς, δεν παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του_φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, εν προκειμένω τα βιβλία προσφεύγοντος συνεταιρισμού χαρακτηρίστηκαν ως ανεπαρκή και το εισόδημα του προσδιορίστηκε εξωλογιστικά, σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.3 του ΠΔ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 και η μη αναγνώριση στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό του δικαιώματος της μεταφοράς των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων στα κρινόμενα οικονομικά έτη προκειμένου να συμψηφιστεί με τα θετικά στοιχεία εισοδήματος ερείδεται στην αντικειμενική διαπίστωση ότι τα τηρούμενα βιβλία του κρίθηκαν για τις υπό κρίση χρήσεις ως ανεπαρκή, δεδομένα που είναι σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, όπου αναγνωρίζονται οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενες χρήσεις, οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και του δικαίου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν επεδείχθησαν τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος συνεταιρισμού ή έστω αντίγραφα αυτών (σε ηλεκτρονική ή σε φυσική μορφή), για καμιά από τις δύο ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έτσι ώστε να είναι ευχερής η διενέργεια επαληθεύσεων από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων, ακόμη κι αν αυτή οφείλεται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία, έχει ως αποτέλεσμα να καθίστανται ανέφικτες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις με λογιστικό προσδιορισμό, όπως προσδιορίζονται στην ΠΟΛ 1159/2011, δεδομένου ότι απαιτείται η διενέργεια συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή οι διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων, καταργήθηκαν με το άρθρο 45 του ν. [3427/2005](#). Η κατάργηση άρχισε να ισχύει από 01-01-2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ιδίου ως άνω νόμου.

Επειδή ορθά ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ανεπαρκή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992 και ορθά προσδιόρισε τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) εξωλογιστικά κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 περ. γ' και 32 παρ. 1 του ν. 2238/1994, βάσει και των στοιχείων και πληροφοριών που διέθετε ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για την έκταση της συναλλακτικής δράσης, καθώς και τις συνθήκες λειτουργίας του προσφεύγοντος συνεταιρισμού.

Επειδή από 1/1/2013 όταν τα αθεώρητα βιβλία και οι αθεώρητες καταστάσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται αλλά να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με την προϋπόθεση όμως ότι τα δεδομένα τους εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αδυναμίας αναπαραγωγής - εκτύπωσης των δεδομένων αυτών, η αδυναμία - μη διαφύλαξή τους ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αρθρ. 9, παρ 7 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) (σχετ. [ΠΟΛ.1004/4.1.2013](#)).

Επειδή μόνο με το ισοζύγιο της χρήσης 2012, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν μπορούν να διενεργηθούν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου ο έλεγχος να φτάσει σε πραγματικό και νομικά αποδεκτό αποτέλεσμα. Περαιτέρω δε, δεν κατέστη δυνατή η αναπαραγωγή-εκτύπωση από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό των απαραίτητων βιβλίων (Ημερολογίων κλπ.), και στοιχείων.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συνεταιρισμού απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30-11-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	21.364,19
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	19.727,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	41.091,89 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	43.748,83
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	40.397,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	84.146,50 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ άρθρου 4 του ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	150,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
	300,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.