



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/06/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1401

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ..../.....12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ2019 ΕΜΠ 16.05.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.
8. Την υπ' αριθ. 12/21.05.2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής βάσει της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ2019 ΕΜΠ 16.05.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 12.728,75€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 11.939,56€, ήτοι συνολικό ποσό 24.668,31€, λόγω μη προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, καίτοι οφειλόμενης σε λόγους ανωτέρας βίας, καθώς κατέστησαν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 31/12/2018 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../02.11.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών. Αδυναμία προσκόμισης λόγω αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας. Παράνομη η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων.

2. Μη νόμιμη η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω κατάργησής του.
3. Μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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*».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων*».

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 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...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 7 του Π.Δ. 186/1992 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. 123/1980, 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...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 24 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας: α) Ενημερώνει τα ημερολόγιά του στις προθεσμίες που ορίζονται από την*

παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. β) Εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού Αναλυτικών Καθολικών» στο οποίο εμφανίζονται, τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, καθώς και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών, καθώς και τα υπόλοιπά τους, χρεωστικά και πιστωτικά, μέχρι το τέλος του μήνα που αφορούν. Παρέχεται η δυνατότητα εμφάνισης στο ισοζύγιο του προηγούμενου εδαφίου τουλάχιστον των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, με την προϋπόθεση ανάπτυξης του σε λογαριασμούς της κατώτερης βαθμίδας, εφαρμοζομένων αναλόγως των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του παρόντος. γ) Εκτυπώνει τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό και το μητρώο παγίων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, με δυνατότητα μη εκτύπωσης τους, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης...».

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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 ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 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. 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] 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, [...] 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. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών... τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... 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**, με την ΠΟΛ. 1175/1996 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Π.Δ.134/04.06.1996 το οποίο αφορά τροποποιήσεις και προσθήκες στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και διευκρινίστηκε ότι δεν έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, επί μη διαφύλαξης και μη επίδειξης η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων περί ανεπάρκειας των βιβλίων, στις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.. Η θέση αυτή της φορολογικής διοίκησης επιβεβαιώθηκε και με την ΠΟΛ. 1206/1996 στην οποία επισημαίνεται ότι περιπτώσεις μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης, που οφείλονται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία. αποτελούν λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων, ως ανεπαρκών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ. 3 του άρθρου 30, όπως ισχύουν, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των ίδιων διατάξεων.

**Επειδή**, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, των 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31..... 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....».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. 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. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) .... 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**, από την 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» προκύπτει ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 2306] "Εμπορος γεωργικών μηχανημάτων και εξαρτημάτων αυτών" είναι 10% και με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 7107] "Εκμεταλλευτής φορτηγού αυτοκινήτου διεθνών μεταφορών (οδηγός μη ιδιοκτήτης)" είναι 7%.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 31/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προκύπτει ότι δεν έγινε θεώρηση

των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου λόγω καταστροφής τους από πυρκαγιά. Κατόπιν επιδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ....../30.11.2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε την υπ' αριθ. πρωτ. ....../18.02.2016 αίτηση προς το τμήμα ΚΒΣ της ελεγκτικής αρχής με την οποία γνωστοποιούσε την απώλεια βιβλίων και στοιχείων λόγω πυρκαγιάς, με συνημμένη την υπ' αριθ. πρωτ. ....../31.08.2015 βεβαίωση του Τμήματος Πυρασφάλειας της Δι.Π.Υ. Ν. Θεσσαλονίκης, φωτογραφικό υλικό και την υπ' αριθ. πρωτ. ....../14.10.2016 έκθεση αυτοψίας επικίνδυνων ετοιμόρροπων κατασκευών της τριμελούς επιτροπής του Δήμου Ευόσμου. Η ελεγκτική αρχή έπειτα από αυτοψία στις 23/02/2016 διαπίστωσε την καταστροφή του κτιρίου και με την από 26/02/2016 έκθεση ελέγχου αναγνώρισε την ανωτέρα βία και δεν επέβαλε πρόστιμο για την απώλεια της ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ΕΚΧ..... Μολονότι η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε τους λόγους ανωτέρας βίας στη μη διαφύλαξη και προσκόμιση των βιβλίων της προσφεύγουσας, λόγω αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων έκρινε τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με την περίπτωση στ' του άρθρου 4 του Π.Δ.186/1992 και προσδιόρισε εξωλογιστικώς το φορολογητέο εισόδημά της, με την επιβολή κυρώσεων των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ. 2 του ν.2238/1994, δη με προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 8% (λόγω ανακρίβειας βιβλίων) και των εφαρμοζόμενων Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80%.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. 1165/2009 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β' 5μελές) κρίθηκε ότι το φορολογητέο 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.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. 1163/2012 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β' 5μελές) το Δικαστήριο έκρινε ότι λόγω της σπουδαιότητας του τιθεμένου ζητήματος ερμηνείας των διατάξεων περί του κύρους των βιβλίων σε περιπτώσεις απώλειας αυτών λόγω ανωτέρας βίας και αντιθέτου προς την κρατήσασα γνώμη νομολογίας (ΣτΕ 1165-8/2009 κ.α.) η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στο Τμήμα με 7μελή σύνθεση. Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. 2781/2012 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β' 7μελές) κρίθηκε ότι η καταστροφή λόγω πυρκαγιάς των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου δεν συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων αυτού, αλλά, απλώς καθιστά αναγκαίο τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω ανεπίκτου του λογιστικού προσδιορισμού και ότι εσφαλμένως προσαυξήθηκε ο εφαρμοστέος στα ακαθάριστα έσοδα της φορολογούμενης επιχείρησης συντελεστή καθαρού κέρδους.

**Επειδή**, με το άρθρο 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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αθώωρητα ημερολόγια κινήσεων πελατών, προμηθευτών, πωλήσεων, αγορών και παροχής υπηρεσιών, αναλυτικά ισοζύγια τριτοβάθμιων λογαριασμών μηνός Δεκεμβρίου 2012 και κλεισίματος 31/12/2012, αθώωρητη εκτύπωση απογραφής της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2012, δημοσιευμένο ισολογισμό της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2012, υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, πλήθος φορτωτικών, τιμολογίων αγορών και εξόδων και αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών. Ωστόσο, παρά την προσκόμιση των ανωτέρω, η απώλεια της ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ΕΚΧ..... σε συνδυασμό με την μη προσκόμιση αντιγράφων των εκδοθέντων τιμολογίων εσόδων καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, διότι ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση δεν μπορεί να διενεργηθεί ως προς το ύψος των ακαθάριστων εσόδων και την ορθή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων. Πέραν τούτου όμως, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος όταν δεν είναι εφικτή η εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος με βάση τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης (ΣΤΕ 1163/2012). Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, ως εισήχθη, που παραπέμπει στις διατάξεις τις παρ. 3 του ίδιου άρθρου, σε συνδυασμό με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ. 1175/1996 και ΠΟΛ. 1206/1996, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 κρίνονται, διά της παρούσας απόφασης, ένεκα ότι υφίσταται αδυναμία διενέργειας ελεγκτικής επαλήθευσης επί των ακαθάριστων εσόδων, ανεπαρκή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται εξωλογιστικώς, βάσει των διατάξεων των άρθρων 105 και 32 του ν.2238/1994.

**Επειδή**, με τις παρ. 1 και 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού..... 25. Από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου» και επομένως, η κατάργηση των διατάξεων του ν.2238/1994 καταλαμβάνει εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και έπειτα. Ως εκ τούτου, για το υπό κρίση οικ. έτος εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές ως προς τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος και καθαρών κερδών διατάξεις των άρθρων 105, 106 και 32 του ν.2238/1994.

**Επειδή**, με το άρθρο 61 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν



δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, ... δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαίνεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει αφενός ότι υποβλήθηκε αρμοδίως αίτημα απαλλαγής από τόκους ή πρόστιμα που να εγκρίθηκε αφετέρου να έχουν εξοφληθεί, όπως απαιτείται, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών, προβάλλεται βάσιμα, γίνεται εν μέρει δεκτός και μόνον ως προς τον χαρακτηρισμό αυτών από ανακριβή σε ανεπαρκή (και ως εκ τούτου και προς τη μη προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων), ενώ απορρίπτεται ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους.

**Επειδή**, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ανέρχονται για τον κλάδο των υπηρεσιών διεθνών μεταφορών στο ποσό των 238.714,24€ και για τον κλάδο εμπορίας γεωργικών μηχανημάτων στο ποσό των 168.393,28€. Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται ως κατωτέρω (χωρίς την προσαύξησή τους κατόπιν χαρακτηρισμού των βιβλίων διά της παρούσας απόφασης ως ανεπαρκών και όχι ανακριβών ως έκρινε ο έλεγχος):

Κλάδος	Ακαθάριστα έσοδα	Μ.Σ.Κ.Κ.	Καθαρά κέρδη
Παροχής υπηρεσιών	238.714,24	7%	16.710,00
Εμπορίας	168.393,38	11%	18.523,27
Σύνολο	407.107,62		35.233,27

Ακολούθως, υπολογίζεται ο αναλογών φόρος ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
		Ανακριβή	Ανεπαρκή
Ακαθάριστα έσοδα	407.107,62	439.676,22	407.107,62
Καθαρά κέρδη / ζημιά	4.849,69	68.493,47	35.233,27
Φόρος που αναλογεί	969,94	13.698,69	7.046,65
Φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε	1.776,93	1.776,93	1.776,93
Κύριος φόρος για καταβολή		11.921,76	5.269,72
Φόρος που επιστράφηκε	806,99	806,99	806,99

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../24.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: ....., και την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../.....12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ....../.....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ανακριβή	Ανεπαρκή	
Διαφορά κύριου φόρου	12.728,75	6.076,71	-6.652,04
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	11.939,57	5.699,95	-6.239,62
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>24.668,32</b>	<b>11.776,66</b>	<b>-12.891,66</b>

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.