

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ Σ.Δ.Ο.

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

**Θ Ε Μ Α: " ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΚΒΣ ΔΙΟΙΚΗ-
ΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ "**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

- 1. ΣΩΤΗΡΙΟΥ ΡΟΔΟΠΟΥΛΟΥ**
- 2. ΕΥΑΓΓΕΛΙΑΣ ΔΑΠΠΑ**
- 3. ΠΑΡΑΣΚΕΥΗΣ ΣΙΟΥΛΑ**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

Μ Α Ρ Ο Υ Δ Α Σ

ΠΑΤΡΑ, Α Π Ρ Ι Λ Ι Ο Σ 1 9 9 4

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	7720
----------------------	------

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η τήρηση βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αποτελεί το δεδομένο, μέσω του οποίου επιτυγχάνεται η παρακολούθηση των συναλλαγών και της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Κατά τη τήρηση βιβλίων και στοιχείων εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πραγματοποιώντας έτσι τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δηλαδή των καθαρών κερδών. Μέσω αυτών των δεδομένων επιβάλλεται η άμεση φορολόγηση της επιχείρησης, η φορολογία εισοδήματος. Επιπλέον με την τήρηση των δεδομένων αυτών, προσδιορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιτυγχάνεται η απόδοσή τους στην πολιτεία. Έτσι καθορίζεται η έμμεση φορολογία. Θα μπορούσαμε συνοπτικά να πούμε, ότι η τήρηση βιβλίων και στοιχείων του κώδικα συνεισφέρει καθοριστικά στην κατοχύρωση του λογιστικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων, καθώς και στην διασφάλιση των προϋποθέσεων της εφαρμογής των διαφόρων φορολογιών.

Συμπεραίνουμε λοιπόν, λόγω της σπουδαιότητας των δεδομένων αυτών, ότι είναι απαραίτητος ο σεβασμός τους. Ενισχυτικά σ' αυτήν την άποψη, δρα και το γεγονός ότι στις περιπτώσεις απορρίψεων των βιβλίων και στοιχείων, ως ανεπαρκών και ανακριβών, υπάρχει η περίπτωση δημιουργίας δυσμενών συνθηκών, ακόμα και για την οικονομική υπόσταση την βιωσιμότητα των επιχειρήσεων.

Μια τελευταία, αν και όχι λιγότερο σημαντική χρησιμότητα του σεβασμού στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

είναι η αύξηση των ειλικρινών φορολογούμενων, καθώς και της πάταξης της φοροδιαφυγής.

Στη χώρα μας το πρόβλημα της πάταξης της φοροδιαφυγής είναι σημαντικό και βρίσκεται πάντοτε στο προσκήνιο της οικονομικής και δημοσιονομικής επικαιρότητας.

Το γεγονός αυτό είναι αναμενόμενο αφού η φοροδιαφυγή αποτελεί το μέσο απώλειας του μεγαλύτερου ποσοστού των αναγκαίων πόρων, για την πραγμάτωση των σκοπών της πολιτείας και της άσκησης της κοινωνικής πολιτικής της. Έτσι είναι επαινετή κάθε εκλογικευμένη προσπάθεια για την εξάλειψη ή την περιστολή της φοροδιαφυγής.

Ποιές είναι όμως οι προϋποθέσεις καθώς και ένα μεγάλο φάσμα πληροφοριών που θα μας οδηγήσουν στο συμπέρασμα, ότι μια επιχείρηση τηρεί ή όχι ανεπαρκή και ανακριβή βιβλία και στοιχεία, και επομένως φοροδιαφεύγει; Για να έχουμε μια πιο ολοκληρωμένη απάντηση σ' αυτό το ερώτημα, καθώς και σε πολλά άλλα που αφορούν όλο το φάσμα των παραβάσεων της ανεπάρκειας και ανακρίβειας, θα πρέπει να καταφύγουμε τόσο στον προϊσχύον κώδικα (ΚΦΣ άρθρο 43), που αποτέλεσε πηγή πληροφοριών για πολλά χρόνια, όσο και στο ισχύον κώδικα (ΚΒΣ άρθρο 30), προσπαθώντας να καταλάβουμε και την αλλαγή του πνεύματος του νόμου με την πάροδο του χρόνου. Απαραίτητη επίσης είναι και η αναφορά σε νομολογιακό υλικό, που σε συνάρτηση με τα παραπάνω, δίνει πιο ολοκληρωμένες απαντήσεις στο αρχικό μας ερώτημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

- α) Εισαγωγή
- β) Κείμενα Νόμων και σχετικές διατάξεις
- γ) Συγκριτική μελέτη άρθρων 30 ΚΒΣ και
40 ΚΦΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εδώ και πολλά χρόνια ο κώδικας φορολογικών στοιχείων, αποτελούσε πηγή πληροφοριών για την μελέτη και τον τρόπο αντιμετώπισης του ζητήματος της ανεπάρκειας και ανακρίβειας. Μέχρι τον Αύγουστο του 1992, για το θέμα αυτό ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 43 το ΚΦΣ που είχε θεσπιστεί αρκετές δεκαετίες πριν. Παρ'όλες τις τροποποιήσεις που υπέστη, το πνεύμα του νομοθέτη, δεν εναρμονίστηκε απόλυτα με τις σύγχρονες απαιτήσεις, όσον αφορά το κύρος, την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και όλο το φάσμα των ζητημάτων της ανεπάρκειας και ανακρίβειας.

Στην προσπάθεια της αποτελεσματικότερης αντιμετώπισης των φορολογικών ζητημάτων διαμορφώθηκε ο νέος κώδικας βιβλίων και στοιχείων, ο ΚΒΣ. Ο κώδικας αυτός περιλαμβάνει το άρθρο 30, που αποτελεί την πιο εκσυγχρονισμένη αντίληψη του νομοθέτη, σχετικά με το θέμα της ανεπάρκειας και ανακρίβειας.

Κρίνουμε ότι για την εξυπηρέτηση παρουσιάζει την ενημέρωση γύρω από το θέμα μας. Θα έπρεπε να παρουσιαστεί τόσο το προϊσχύον άρθρο όσο και το ισχύον.

Εκτενέστερη παρουσίαση και μελέτη γίνεται στο άρθρο 30, λόγω του γεγονότος ότι αποτελεί το ισχύον φορολογικό καθεστώς για το θέμα μας.

Επίσης στο κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνεται μια συγκριτική παρουσίαση των δύο άρθρων, όσον αφορά το πνεύμα και τη δομή τους.

ΠΑΛΑΙΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ (ΚΦΣ)**ΑΡΘΡΟ 43****ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΙΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ****ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

1. Ο Οικονομικός Εφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, εφόσον τα βιβλία και στοιχεία ταύτα κρίνονται επαρκή και ακριβή.

Οσάκις τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, ο Οικονομικός Εφορος υποχρεούται να μη αναγνωρίζει τα εκ τούτων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία τάυτα και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς.

2. Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία οσάκις ο υπόχρεος, διαζευκτικώς ή αθροιστικώς, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν φυλάσσει άπαντα τα οριζόμενα δια την κατηγορίαν και την περίπτωσιν εις ην υπάγεται βιβλία και στοιχεία, δεν ενημερώνει τα βιβλία εμπροθέσμως, δεν τηρεί βιβλία ή δεν εκδίδει τα στοιχεία κατά τον οριζόμενον τρόπον ή τα υπό τούτου τηρούμενα βιβλία ή εκδιδόμενα στοιχεία φέρουν αλλοιώσεις υλικάς ή δυσδιακρίτως διορθωμένας εγγραφάς, συνεπεία δε των τοιούτων πράξεων ή παραλείψεων καθίσταται εξ αντικειμένου αδύνατος η διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η έλλειψη των δελτίων αποστολής τα οποία συνοδεύουν τα αγαθά καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ανακριβή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία οσάκις εις ταύτα ο υπόχρεος, διαζευκτικώς ή αθροιστικώς, δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή τοιαύτα, εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έξοδα, δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής ή εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα τοιαύτα και εν γένει δεν εμφανίζει την πραγματική κατάστασιν, εκ των τοιούτων δε πράξεων ή παραλείψεων επηρεάζονται ουσιωδώς τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα.

Δεν θεωρείται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων:

α) Η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμος υποβολή φορολογικών στοιχείων.

β) Η αναγραφή εις την απογραφήν εμπορεύσιμων στοιχείων εις τιμάς μικροτέρας των προσηκουσών.

γ) Η αναγραφή εξόδων εις τα βιβλία τα οποία δεν εκπίπτονται κατά τας οικείας φορολογικές διατάξεις.

δ) Η αναγραφή εις τα βιβλία αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων μη εκπιπτομένων κατά τας οικείας φορολογικές διατάξεις.

ε) Η αναγραφή εις τα βιβλία εξόδων τα οποία δεν εκπίπτονται διότι δεν εξεδόθησαν αποδεικτικά στοιχεία.

στ) Η εμφάνιση εις το βιβλίον αποθήκης ποσοτικών ελλειμμάτων τα οποία δεν δύναται να θεωρηθεί ότι οφείλονται εις φυσικήν απομείωσιν ή εις οιανδήποτε καταστροφήν αλλά και δεν δύναται να αποδειχθεί ότι προέρχονται εξ αποκρύψεως πωλήσεων και των οποίων η αξία συνυπολογίζεται εις τα

έσοδα.

ζ) Πάσα παρατυπία οφειλομένη εις παραδρομήν ή συγγνωστήν πλάνην.

3) Δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο αν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον παρόντα Κώδικα.

ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ (ΚΒΣ)**ΑΡΘΡΟ 30**

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 έκτασή 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 προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υποχρεος διασευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από το άρθρο 10 του κώδικα αυτού.

β) δεν διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών,

καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

γ) 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.

δ) εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί η δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α, β, γ τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

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 στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή

αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς.

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς.

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εισόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

5. η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά τη κρίση του προισταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από Τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Πιο αναλυτικά σ'αυτή την παράγραφο θα

αναφερθούμε στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

6. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σ'αυτά αγορές, δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

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

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις

αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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

1. ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ν.Δ. 3323/1955, άρθρ. 33α παρ.2

"Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων της επιχειρήσεως, οσάκις αι διαπιστώσεις του Οικονομικού Εφόρου περιορίζονται: α) εις παρατυπίας οφειλομένης εις παραδρομήν ή συγγνωστήν πλάνην και β) εις λάθη ή παραλείψεις, εφ'όσον αύται δεν οφείλονται εις πρόθεσιν του υποχρέου προς απόκρυψιν κερδών και δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως".

Ν.Δ. 3323/1955 άρθρο 34 παρ. 2γ,3

"2... γ) Επί μη τηρουσών βιβλία και στοιχεία του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων ή τηρουσών τοιαύτα ανεπαρκή ή ανακριβή ή κατωτέρας της προσηκούσης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς επί τη βάσει των υπό του Οικονομικού Εφόρου διατιθεμένων στοιχείων και πληροφοριών περί της εκτάσεως της συναλλακτικής δράσεως της επιχειρήσεως και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας αυτής. Δια τον τοιούτον προσδιορισμόν λαμβάνονται ιδία υπ'όψιν αι υπό της επιχειρήσεως εμφανιζόμεναι αγοραί και πωλήσεις, το εμφανιζόμενον μικτόν κέρδος, ως και το πραγματοποιούμενον τοιούτον παρ'ετέρων ομοειδών επιχειρήσεων εργαζομένων υπό παρομοίας συνθήκας, το απασχολούμενον προσωπικόν το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων ως και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσόν των δανείων και πιστώσεων, το ποσόν των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχειρίσεως και πάσης εν γένει επαγγελματικής δαπάνης.

3. Επί των περιπτώσεων β και γ της προηγουμένης

παραγράφου η κρίσις του Οικονομικού Εφόρου, δια τον προσδιορισμόν των ακαθάριστων εσόδων, δέον να μην αφίσταται των δεδομένων της κοινής πείρας".

Άρθρο 35 παρ. 3 Ν. 2093/1992 - Ανακρίβεια βιβλίων λόγω νόθευσης πετρελαίου θέρμανσης

"Η διαπίστωση νόθευσης, μεταφοράς ή χρησιμοποίησης πετρελαίου θέρμανσης για άλλες εκτός από τη θέρμανση χρήσεις αποτελεί λόγο ανακρίβειας των τηρούμενων, από τις επιχειρήσεις ή επαγγελματίες, βιβλίων Κ.Β.Σ. π.δ. 186/1982 (Φ.Ε.Κ. 84Α) και ο προσδιορισμός στη φορολογία εισοδήματος των ακαθάριστων εσόδων ενεργείται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 ν.δ. 3323/1955 (Φ.Ε.Κ. 214Α).

Στη περίπτωση αυτή, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, ο προβλεπόμενος Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους τριπλασιάζεται.

Προκειμένου για παραβάτες των διατάξεων του παρόντος άρθρου που εκμεταλλεύονται αυτοκίνητα δημόσιας χρήσεως τα τυχόν προβλεπόμενα κατ'αποκοπή καθαρά κέρδη τριπλασιάζονται".

Συγκριτική παρουσίαση των άρθρων 30 (Κ.Β.Σ.) και 43
(Κ.Φ.Σ.)

Πριν από κάθε σύγκριση μεταξύ νέου και παλαιού κώδικα, καλό θα ήταν να αναφερθούμε σε μια βασική αρχή που διέπει τον εκάστοτε φορολογικό νόμο. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, ο νόμος πάντα προστατεύει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών, και συνεπώς την αποδεικτική τους δύναμη.

Τόσο ο προϊσχύων κώδικας φορολογικών στοιχείων με το άρθρο 43, όσο και ο ισχύων κώδικας (Κ.Β.Σ.) με το άρθρο 30 εκφράζουν την αρχή αυτή. Άλλωστε θα ήταν αδιανόητο, από την μια μεριά ο νόμος με τις διατάξεις του να επιβάλλει την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, και από την άλλη να αμφισβητεί το κύρος και την αξία τους ανά πάσα στιγμή, για λόγους τυπικούς και μόνο χωρίς να συντρέχουν εξαιρετικά σοβαροί λόγοι ουσίας.

Παρ'όλα αυτά όμως, διακρίναμε αρκετές διαφορές ανάμεσα στα δύο άρθρα. Θα ξεκινήσουμε την παράθεσή τους, από την διαφορά που εντοπίζεται στην πρώτη κιόλας παράγραφο τους.

Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 43 αναφέρεται ότι ο οικονομικός έφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει τα οικονομικά αποτελέσματα και δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, όταν είναι επαρκή και ακριβή. Στην αντίθετη περίπτωση, υποχρεούται να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία και να προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικώς.

Διαπιστώνουμε λοιπόν, ότι στο παρελθόν επικρατούσε η αντίληψη, πως η διαπίστωση παρατυπιών και παραλείψεων

οδηγούσε κατ'αρχήν σε αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και ουσιαστικά σε απόρριψη των βιβλίων.

Αντίθετα, στην ίδια παράγραφο του νέου κώδικα ορίζεται ότι η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων δεν θίγεται από την διαπίστωση παραλήψεων και παρατυπιών. Παράλληλα ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά. Οι παρατυπίες και οι παραλήψεις επισύρουν μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις, ενώ η απόρριψη γίνεται μόνο σε εξαιρετικές και ακραίες περιπτώσεις και με τις αυστηρές προϋποθέσεις που θέτουν οι σχετικές διατάξεις (παρ. 3,4,6 και 7), οπότε τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή και ανακριβή.

Είναι φανερό, ότι η νέα διάταξη αντιμετωπίζει με καλή πίστη τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, πράγμα που δεν συνέβαινε στον παλαιό κώδικα. Αυτή η αντιμετώπιση δημιουργεί για τον επιτηδευματία ένα τεκμήριο ειλικρίνειας και επάρκειας των βιβλίων και στοιχείων του.

Η αλλαγή που αναφέρθηκε πριν, κατά τη γνώμη μας αποτελεί μια από τις πιο σημαντικές αλλαγές του κώδικα, που λειτουργεί ως ασφαλιστική δικλείδα, για το κύρος και την υπόσταση των βιβλίων και στοιχείων. Αυτή όμως η βελτιωμένη έκδοση της πρώτης παραγράφου του νέου κώδικα, δεν θα αποτελούσε επαρκές στοιχείο, για μια βελτιωμένη αντιμετώπιση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων, αν δεν συνοδευόταν και από άλλες ορθολογιστικές αλλαγές.

Μια άλλη, εξίσου σημαντική τροποποίηση, συναντάται στις παραγράφους που αναφέρονται στις προϋποθέσεις, για να

κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή. Στην παράγραφο του άρθρου 30 οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν ώστε να κριθούν τα βιβλία ανεπαρκή ή ανακριβή είναι σαφώς καθορισμένες και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη περίπτωση (ανεπάρκεια ή ανακρίβεια). Επίσης οι προϋποθέσεις αυτές λειτουργούν θετικά και προστατευτικά για τον επιτηδευματία. Ο ρόλος αυτών είναι ουσιαστικός, κάτι που διαφαίνεται από τη θέση που κατέχουν στο άρθρο, αλλά και από τη βαρύτητα που τους προσδίδει η ερμηνευτική εγκύκλιος 186/1992.

Αντίθετα στο παλαιό άρθρο 43 δεν διαφαίνονται κάποιες προϋποθέσεις ρητά δοσμένες, που να αναφέρονται στην κρίση των βιβλίων, Αντί γι'αυτών αναφέρονται κάποιες περιπτώσεις που δεν δημιουργούν κίνδυνο για το κύρος των βιβλίων. Σ'αυτές συγκαταλέγεται και κάθε παρατυπία που δεν οφείλεται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη. Το τελευταίο αυτό στοιχείο όπως όλες οι υπόλοιπες περιπτώσεις αναφέρονται τόσο στην ανεπάρκεια όσο και στην ανακρίβεια. Ενώ στο άρθρο 30 υπάρχουν άλλες προϋποθέσεις για την κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών και άλλες για την κρίση τους ως ανακριβών. Γενικά, στις προϋποθέσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 43, εκτός από αυτήν που αναφέρθηκε πιο πάνω.

Η ύπαρξη ή όχι της προϋπόθεσης αυτής είναι ουσιαστική για την κρίση των βιβλίων, όσον αφορά την ανεπάρκεια. Για το σκοπό αυτό μάλιστα έχουν συγκεκριμενοποιηθεί οι προϋποθέσεις αυτές. Θα μπορούσαμε λοιπόν γενικά να πούμε ότι στο άρθρο 30 υπάρχει σαφέστατη ανάλυση των

προϋποθέσεων, πάνω στις οποίες στηρίζεται η κρίση για το κύρος των βιβλίων. Επίσης θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι αυτές οι προϋποθέσεις αναφέρονται στα βιβλία τρίτης κατηγορίας. Το γεγονός όμως αυτό δεν συνεπάγεται ότι δεν ισχύουν και για τα βιβλία των λοιπών κατηγοριών, και αυτό γιατί ούτως ή άλλως ο ισχύων τρόπος τήρησης των βιβλίων της πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, είναι απλός στην δομή του και εύκολος στον έλεγχο των εγγραφών του, ενώ η τήρηση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας παρουσιάζει τετοια πολυπλοκη δομή και πολλαπλούς λογαριασμούς που απαιτείται ιδιαίτερη τάξη και οργάνωση στις εγγραφές σε αυτά, ώστε να μπορούν να παρασφύσουν σκόπιμες ή εξ'αμελείας ανεπαρκείς ή ανακριβής.

Μέχρι τώρα εντοπίσαμε τις αλλαγές στο πνεύμα του νόμου που συντελούν στην δικαιότερη και πιο ευέλικτη αντιμετώπιση του επιτηδευματία. Στη συνέχεια θα σημειώσουμε τις διαφορές που υπάρχουν στην μορφολογική δομή του άρθρου.

Το άρθρο 43 περιλαμβάνει 3 μόνο παραγράφους, στις οποίες υπάρχουν συνεπτυγμένες οι διατάξεις που αφορούν τα βιβλία όλων των κατηγοριών, δίνοντας γενικές κατευθύνσεις. Αντίθετα το άρθρο 30 που σαφώς είναι εκτενέστερο, αναφέρεται σε κάθε μια από τις κατηγορίες ξεχωριστά. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις για την κρίση των βιβλίων να είναι περισσότερο σαφή και ευκολόχρηστα για τους ενδιαφερόμενους.

Συνοπτικά παρατηρούμε ότι το προϊσχύσαν δίκαιο αντιμετώπιζε, είτε με ιδιαίτερη αυστηρότητα είτε χωρίς την απαιτούμενη σαφήνεια τόσο τις προϋποθέσεις όσο και τις

συνέπειες της ανεπαρκούς τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, με αποτέλεσμα την επικράτηση ανεπιεικών λύσεων και την νομολογιακή αστάθεια. Το άρθρο 43 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ., αποτέλεσε την κυρίως νομική βάση για την απόρριψη των βιβλίων με το πνεύμα το οποίο εξέφραζε.

Πέραν τούτου η διάταξη αυτή εφαρμόστηκε με ιδιαίτερη αυστηρότητα και τυπικότητα στην πράξη πράγμα που μαρτυρείται από τον ασυνήθιστα υψηλό αριθμό υποθέσεων απορρίψεως βιβλίων. Το αποτέλεσμα δηλαδή ήταν ότι, τα δεδομένα των βιβλίων αγνοήθηκαν με ιδιαίτερη συχνότητα και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων, τα οποία προεκυπταν από τα βιβλία αυτά, αμφισβητήθηκαν με αποτέλεσμα τον επανειλημμένο εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογούμενων επιτηδευματιών.

Προκειμένου να αντιμετωπίσει αυτή την κατάσταση η οποία διατάραξε σοβαρά την ασφάλεια των συναλλαγών, δεν συνετέλεσε στην σύλληψη διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης και αποδεδειγμένα δεν συνέβαλε στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, αλλ'απλώς στην δημιουργία μακροχρόνιων δικαστικών αγώνων εις βάρος του δημοσίου συμφέροντος και της οικονομίας της χώρας, ο νέος Κ.Β.Σ. στο άρθρο 30 εκφράζει ακριβώς την αντίθετη φιλοσοφία και μάλιστα κατά τρόπο σαφή, κατηγορηματικό και δεσμευτικό.

Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 30 δηλαδή προσπαθεί να αποκαταστήσει την απαραίτητη ισορροπία στο φορολογικό σύστημα και να αποκλείσει τις παρερμηνείες και την ανασφάλεια του δικαίου που επικρατούσε στο παραπάνω θέμα,

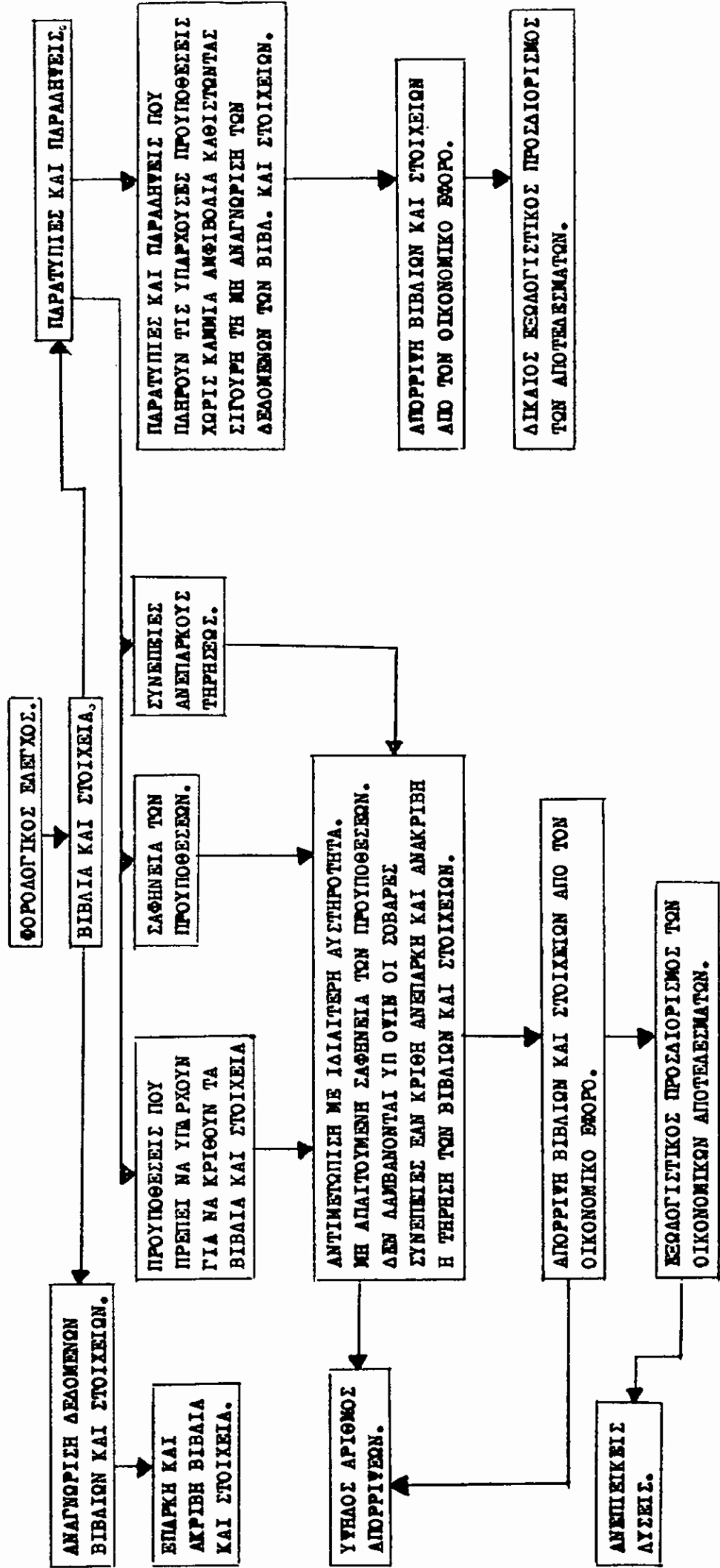
δεδομένου ότι σκοπός των σχετικών διατάξεων δεν είναι η δημιουργία και φορολόγηση ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης, αλλά η σύλληψη πράγματι διαφεύγοντος εισοδήματος το οποίο καλύπτεται κάτω από τα βιβλία και στοιχεία τηρούμενα ατάκτως.

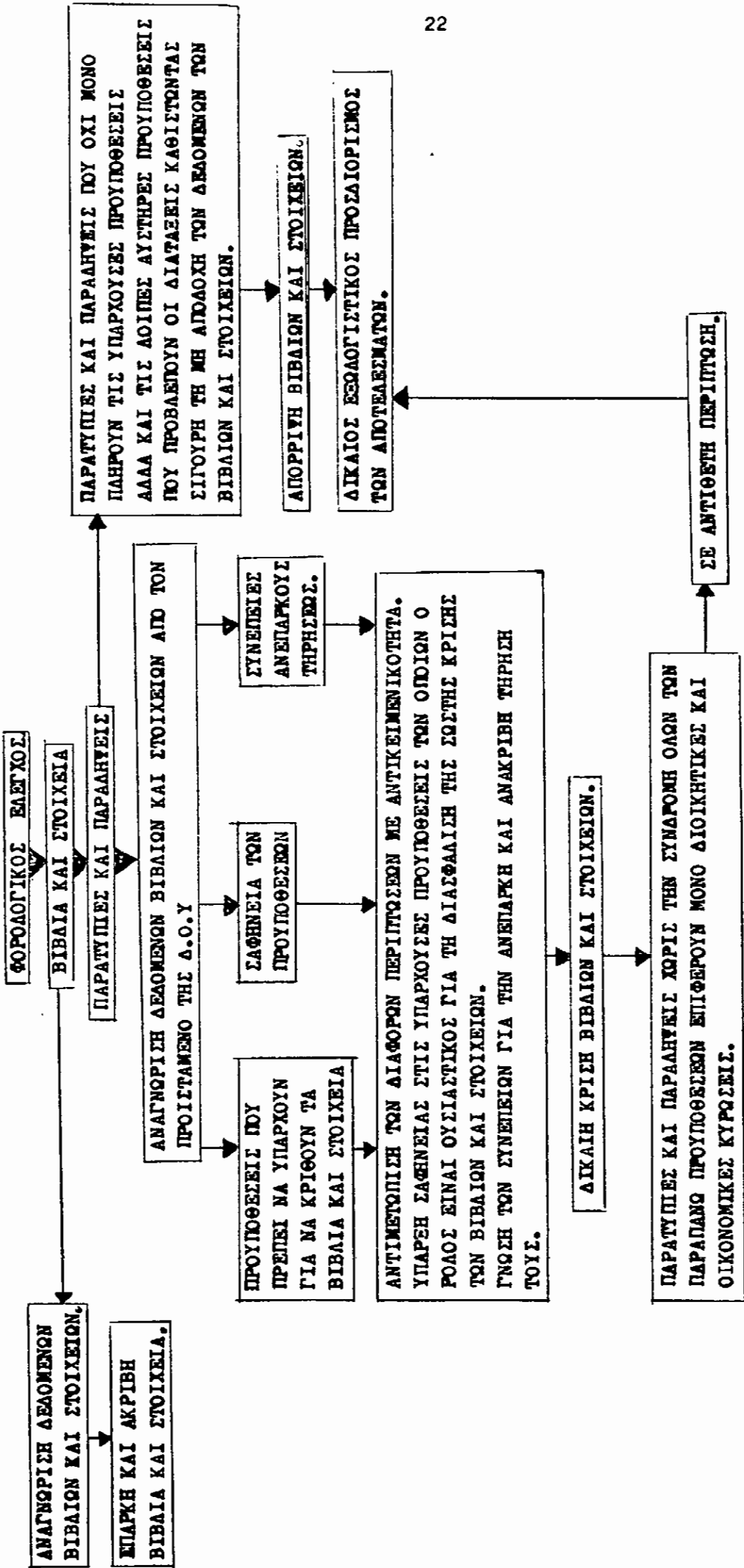
Οι σχετικές διατάξεις επομένως καθιστούν σαφές ότι δεν σκοπούν στη διευκόλυνση των ΔΟΥ στον υπολογισμό προσθέτων μη οφειλομένων φόρων, ούτε στη δημιουργία, μαχητού ή αμαχήτου, τεκμηρίου εισοδήματος, αλλά στην παροχή της νομοθετικής βάσεως στην φορολογούσα αρχή προκειμένου να αντιμετωπίσει τις όλως ακραίες και εξαιρετικές περιπτώσεις λογιστικών συστημάτων τόσο ατάκτως τηρουμένων, ώστε να μην είναι εφικτή η παραδοχή του εξαγομένου οικονομικού αποτελέσματος και να καθίσταται αναγκαίος ο επαναπροσδιορισμός του με βάση άλλα, πάλι αντικειμενικά στοιχεία. Ενώ επομένως στο παρελθόν επικρατούσε η αντίληψη ότι η διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων οδηγούσε κατ' αρχήν σε αδυναμία διενεργείας ελεγκτικών επαληθεύσεων και σε απόρριψη των βιβλίων, η νέα διάταξη καθιστά σαφές το ακριβώς αντίθετο και ορίζει ρητώς ότι "παρατυπίες και παραλείψεις επισύρουν μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις".

Στη συνέχεια παραθέτουμε την σχηματική παρουσίαση των δύο άρθρων. Με την παρουσίαση αυτή στοχεύουμε στα εξής:

- Να δοθεί επιγραμματικά όλη η πορεία των απαραίτητων διαδικασιών για την κρίση των βιβλίων.
- Να γίνουν περισσότερο απτές οι τροποποιήσεις στη διαδικασία αυτή.
- Να γίνουν περισσότερο εμφανή τα αποτελέσματα εφαρμογής των άρθρων.

ΚΩΣ ΑΡΘΡΟ 43.





ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

- α) Ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 30 ΚΒΣ
- β) Πίνακας βασικών ανακρίβειών και ανεπάρκειας
- γ) Ιδιαίτερα θέματα του άρθρου 30 ΚΒΣ

Γ Ε Ν Ι Κ Α

Στις επόμενες σελίδες παραθέτουμε την ερμηνευτική εγκύκλιο 186/92 του Υπουργείου Οικονομικών, που αναφέρεται στο άρθρο 30. Σκοπός μας είναι να μπορέσουμε να κατανοήσουμε όλες τις πτυχές του θέματος ανεπάρκειας και ανακρίβειας, καθώς και τις ποικίλες περιπτώσεις που ανάγονται στο θέμα αυτό. Επίσης με τη βοήθεια της ερμηνευτικής εγκυκλίου θα καταφέρουμε να μπούμε στο πνεύμα αλλά και στην γενικώτερη φιλοσοφία του Νομοθέτη. Αυτή άλλωστε είναι και η πρόθεση της εγκυκλίου.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος είναι αναγκαία, γιατί σε κανένα κώδικα ή σύγγραμμα που έχει εκδοθεί για τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν αναφέρονται με τέτοια λεπτομέρεια όλες οι περιπτώσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για ανεπάρκεια και ανακρίβεια. Κύριο μέλημα και σκοπός της εγκυκλίου είναι να δώσει στον ενδιαφερόμενο μια σφαιρική εικόνα, πάνω στο συγκεκριμένο θέμα. Γενικά οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι αποτελούν μια αξιόλογη πηγή έγκυρων πληροφοριών, που συντελούν στη μείωση των παρερμηνειών.

ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ 186/92

1.2. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, κατά τον προσδιορισμό, των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία, έχει υποχρέωση (όχι δυνατότητα) να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του. Οι οποιεσδήποτε παρατυπίες και παραλείψεις, εκτός από αυτές που σύμφωνα με τις παραγράφους 3,4, 6 και 7 του ίδιου άρθρου (όπως θα αναλυθούν παρακατω), που κατ'αρχήν, συνιστούν περιπτώσεις ανεπάρκειας και ανακρίβειας, επισύρουν μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις και δε θίγουν το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων.

Ετσι, εξ'ορισμού και με θετική διάταξη δημιουργείται τεκμήριο επάρκειας, ειλικρίνειας και εγκυρότητας των βιβλίων και στοιχείων.

Ετσι, εξ'ορισμού και με θετική διάταξη δημιουργείται τεκμήριο επάρκειας, ειλικρίνειας και εγκυρότητας των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, και μόνο σε ορισμένες περιοριστικές περιπτώσεις, και μόνο με τις λοιπές αυστηρές προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που θέτουν οι διατάξεις, κρίνονται ως ανεπαρκή και ανακριβή.

1.3. Με την παράγραφο 2 οριοθετείται πότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία κρίνονται ανεπαρκή (ελλειπή) ή ανακριβή (ανειλικρινή) και συνεπάγονται εξωλογιστικό (τεκμαρτό) τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 και μόνο εφ'όσον συντρέχουν και όλες οι λοιπές

αυστηρές προϋποθέσεις που τάσσει ο νόμος.

Οριοθετούνται δηλαδή οι περιπτώσεις της ανεπάρκειας και ανακρίβειας για κάθε κατηγορία βιβλίων χωριστά, όπως αναλύονται στη συνέχεια.

Οριοθέτηση των περιπτώσεων της ανεπάρκειας και ανακρίβειας για κάθε κατηγορία βιβλίων χωριστά.

1.4. Ανεπάρκεια βιβλίων τρίτης κατηγορίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά με βάση ποιές πλημμέλειες και μόνο τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας είναι δυνατόν να κριθούν ανεπαρκή εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις που μπορεί να δικαιολογήσουν ανεπάρκεια:

α) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των εξής βιβλίων:

- 1) του ή των ημερολογίων, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές,
- 2) του γενικού καθολικού,
- 3) του βιβλίου αποθήκης,
- 4) του βιβλίου απογραφών και
- 5) των πρόσθετων βιβλίων, που προβλέπονται από το άρθρο 10 του Κώδικα.

β) Μη διαφύλαξη των εξής στοιχείων:

- 1) των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών (δελτίων αποστολής, ή συνενωμένων δελτίων αποστολής με άλλο στοιχείο),

2) των προβλεπομένων από τον Κώδικα παραστατικών με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια (π.χ. τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής πώλησης κλπ.).

γ) Τήρηση ή έκδοση ή διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα κατά τρόπο αντίθετο ή πέρα από τις διατάξεις του, ή τήρηση βιβλίων κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

Ενδεικτικά παραδείγματα, για την περίπτωση αυτή, μπορούν να θεωρηθούν:

Η τήρηση αθεώρητων βιβλίων, η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατά ουσιώδη ποιοτική διάκριση κατά ομάδες ή κατηγορίες η μη αναγραφή του είδους των αγαθών στα εκδιδόμενα στοιχεία του Κώδικα όπως απαιτούν οι διατάξεις του, η μη αναγραφή της διεύθυνσης των αντισυμβαλλομένων σε ορισμένα πρόσθετα βιβλία, η καταχώρηση γενικά των εγγραφών με κοινό μολύβι, αλλοιώσεις και ξέσματα στα βιβλία ή στα στοιχεία χωρίς ν'ακολουθείται ο τρόπος διορθώσεως που ορίζει ο ΚΒΣ., μη αναγραφή της ώρας παράδοσης αγαθών στα δελτία αποστολής ή στα συνενωμένα δελτία αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο, μη σύνταξη απογραφής κατά αποθηκευτικό χώρο, μη αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή (κατ'ουσιώδη ποιοτική διάκριση) των εμπορεύσιμων αγαθών κλπ.

δ) Σε μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων:

1) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη, εκτός από όσα ορίζονται,

στις παραπάνω περιπτώσεις α, β και γ:

1) των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού και

ια) των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου αποθήκης.

2) Μη παράδοση στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή μη λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών του.

Σημειώνεται ότι οι παραπάνω περιπτώσεις εξετάζονται διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Για να κριθούν όμως τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπάρκη, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών, η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους. Αποτελούν απλώς 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. Η πρακτική που ακολουθήθηκε πολλές φορές στο παρελθόν, και κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία αγνοήθηκαν συστηματικά με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν σωρεία σχετικών υποθέσεων, δεν έχει θέση υπό τη διάταξη του

νέου ΚΒΣ. Η διαπίστωση πλημμελειών δεν δικαιολογεί σε καμία περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Αντιθέτως, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις:

1) Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση,

2) Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο,

3) Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης δε να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος.

Διευκρινίζουμε ότι οποιαδήποτε παράβαση διατάξεως του Κ.Β.Σ., η οποία δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (περιπτώσεις α - δ της παρ. 3 του άρθ. 30 του Κ.Β.Σ.) έχει ως αναπόφευκτη συνέπεια να μην υπηρετείται ο σκοπός της διατάξεως αυτής και επομένως να επέρχεται κατ'ανάγκη

αδυναμία πραγματοποίησως ορισμένων ελέγχων. Είναι προφανές όμως ότι ο νόμος δεν αναφέρεται στην αδυναμία αυτή ή στην αδυναμία αστυνομεύσεως ως προϋπόθεση απορρίψεως των βιβλίων, αλλά σε αδυναμία προσδιορισμού συγκεκριμένου και ορισμένου κρίσιμου οικονομικού μεγέθους.

Είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθενται για να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Επομένως, κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες του Κ.Β.Σ. κατ'ανάγκη δημιουργεί παραμορφώσεις στην λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχειρήσεως. Τούτο όμως όπως προαναφέρθηκε δεν αποτελεί απαραίτητως αδυναμία επαληθεύσεων.

Π.χ. καθυστερημένη και μετά την εξόφλησή του καταχώρηση δικαιολογητικού δαπάνης εντός του ιδίου διαχειριστικού έτους έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης ημέρας δεν είναι ακριβές. Αυτή καθ'αυτήν όμως η παράβαση δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία και σε ανάγκη εξωλογιστικού προσδιορισμού. Έκθεση ελέγχου επομένως η οποία δεν αιτιολογεί το συγκεκριμένο λόγο εξ αιτίας του οποίου μια τέτοια καταχώρηση οδηγεί σε αδυναμία επαληθεύσεων και το οικονομικό μέγεθος που αφορά, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. Το αυτό ισχύει και για κάθε καθυστερημένη ή γενικότερα ετεροχρονισμένη καταχώρηση, η οποία μόνο όταν υποκρύπτει συγκεκριμένη ουσιαστική αταξία των βιβλίων μπορεί να οδηγεί

σε απόρριψή τους. Η συγκεκριμένη αυτή αταξία πρέπει να αποτελεί το περιεχόμενο της αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου, η οποία, εν ελλείψει της αιτιολογίας αυτής, δεν είναι πλήρης. Επίσης, μη τήρηση ενός ημερολογίου ή μη τήρησή του στον τόπο που ορίζει ο νόμος (π.χ. στο Υποκατάστημα) δεν δημιουργεί καθ'εαυτή αδυναμία επαληθεύσεων, εφόσον οι σχετικές εγγραφές περιλαμβάνονται σε άλλο βιβλίο της επιχειρήσεως ή διασταυρώνονται με θεωρημένα στοιχεία, εκτός εάν αποδεδειγμένα η εσφαλμένη καταχώρηση αποκαλύπτει ή αποκρύπτει διαφορετική συναλλαγή και διαφορετικό αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται στην έκθεση ελέγχου. Στην αντίθετη περίπτωση ελλείπει ο προσδιορισμός της συγκεκριμένης επαληθεύσεως που καθίσταται αδύνατη και η ειδική αιτιολογία τα οποία απαιτεί η νέα διατάξη. Επίσης καταχώρηση εξαγωγών στο βιβλίο αποθήκης με χρονική ανακολουθία δεν δημιουργεί αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων, εκτός αν υπάρχει συγκεκριμένος λόγος προς τούτου. Π.χ. ορθή καταχώρηση θα έδειχνε αδικαιολόγητα αρνητικά υπόλοιπα αποθήκης. Ελλειψη της σχετικής αιτιολογίας και εξειδικεύσεως καθιστά την έκθεση ελέγχου όχι πλήρη σύμφωνα με το νέο Κ.Β.Σ. και επομένως στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται με βάση αυτή ο εξωλογιστικός υπολογισμός του εισοδήματος.

4) Η ανεπάρκεια να αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης εκτάσεως σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων. Ο χαρακτηρισμός επομένως οικονομικού μεγέθους ως σημαντικού είναι θέμα σχετικό.

1.5. Ανακρίβεια βιβλίων τρίτης κατηγορίας. Με τις διατάξεις της παραγρ.4 ορίζεται ρητά πότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανακριβείας:

- α) μη εμφάνιση ή ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων στα βιβλία,
- β) μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων,
- γ) μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ή έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων.

Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή

Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, για παράδειγμα η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών αξίας 30.000 δρχ. και η μη εμφάνιση των εσόδων αυτών στα βιβλία, σε ετήσιο σύνολο 50.000 δρχ. αποδείξεων λιανικής πώλησης με συνολική αξία 500.000 δρχ είναι μικρής έκτασης.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δεν γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων ή παραλείψεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, η πρόθεση και μόνο του

επιτηδευματία είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία του ως ανακριβή. Λέγοντας πρόθεση εννοούμε την συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παραέλιψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ., 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. Έτσι, η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης ή παράλειψης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα η μη λήψη φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολόγιο προμηθευτή), για την οποία παράλειψη είχε τιμωρηθεί ο επιτηδευματίας οριστικά και σε προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση (υποτροπή), έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών και γενικότερα τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Επίσης, οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντάς την κάτω από τις συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα. Για παράδειγμα η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 200.000 δρχ. σε συγκεκριμένη πώληση, μετρητοίς ενός αγαθού, έχει το στοιχείο της πρόθεσης αφού η είσπραξη και ταυτόχρονη εισαγωγή των χρημάτων στο ταμείο της επιχείρησης απέβλεπε συνειδητά στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

1.5α. Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανακρίβειες. Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού δεν θεωρείται ανακρίβεια:

- α) η υπερτίμηση ή υποτίμηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την απογραφή,
- β) η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση από εκείνη που αφορά.

1.6. Κρίση βιβλίων τρίτης κατηγορίας ως ανεπαρκών ή ανακριβών. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας μπορεί να κριθεί από Τριμελή Επιτροπή, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου αυτής.

Διευκρινίζεται ότι η θεσμοθέτηση της Τριμελούς Επιτροπής, που αποφασίζει για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας, είχε γίνει με το άρθρο 109 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101). Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα ουσιαστικώς διαφοροποιείται μόνο η σύνθεσή της.

1.6α. Διαδικασία παραπομπής στην Επιτροπή και κρίσης απ'αυτήν υποθέσεων με βιβλία τρίτης κατηγορίας, που αμφισβητείται το κύρος τους. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5, εδάφιο α' του άρθρου 30 προβλέπονται τα εξής:

- α) Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ., όταν διαπιστώσει ότι στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες, κατά τη γνώμη του, συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα για τις

διαπιστώσεις αυτές. Τονίζεται ότι, για κάθε πράξη ή παράλειψη, η παράβαση θα δικαιολογείται πλήρως και θα αναφέρεται η επίδρασή της στο κύρος των βιβλίων.

Σημειώνεται ότι το σημείωμα αυτό, που αποτελεί διαδικασία για να ζητήσει ο επιτηδευματίας την κρίση της Επιτροπής, είναι άσχετο με το σημείωμα της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του Κώδικα, που παραδίδεται μετά το τέλος του τακτικού ελέγχου (βλέπε κατωτέρω στην παράγραφο 36.7).

β) Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από την Επιτροπή του άρθρου αυτού. η κρίση από την Επιτροπή του κύρους των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών, ή ανεπαρκών και ανακριβών εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία να υποβάλλει ή όχι σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της ΔΟΥ.

γ) Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ., μετά την υποβολή της αίτησης του επιτηδευματία και πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, υποχρεούται να παραπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια για κρίση Επιτροπή με σχετικό έγγραφο του, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναφέρει τους λόγους απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων με όλο το περιεχόμενο που απαιτεί ο νόμος. Συγχρόνως διαβιβάζει στην Επιτροπή το φάκελλο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

δ) Η Επιτροπή, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από το χρόνο πειρέλευσης της υπόθεσης σ'αυτήν, αποφαινεται αιτιολογημένα αν οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπράχθηκαν αποτελούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και

στοιχείων και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Η Επιτροπή έχει δικαίωμα να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο σε όσες περιπτώσεις κρίνει ότι ορισμένα σημεία της υπόθεσης χρήζουν περαιτέρω ελέγχου και διευκρινήσεων.

Η απόφαση της Επιτροπής, που υπογράφεται από τον Πρόεδρο και τον Γραμματέα, κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ και είναι απολύτως δεσμευτική γι' αυτόν.

1.6β. Σύσταση και λειτουργία των διαφόρων Επιτροπών.

Οι Επιτροπές λειτουργούν στην έδρα Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού ΔΟΥ είναι τριμελείς και αποτελούνται από:

- α) τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού ΔΟΥ ως πρόεδρο, που αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του.
- β) ένα ορκωτό λογιστή του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), που ορίζεται από τον Υπουργό των Οικονομικών με τον αναπληρωτή του από πίνακα με δώδεκα (12) ορκωτούς λογιστές που υποδεικνύονται από το Σ.Ο.Λ. Σε όσες περιπτώσεις δεν είναι δυνατή η συμμετοχή του Σ.Ο.Λ. (π.χ. πόλεις που δεν υπάρχουν παραρτήματα του Σ.Ο.Λ.), συμμετέχει ένας καθηγητής της λογιστικής των Τ.Ε.Ι. με τον αναπληρωτή του που ορίζονται από τον Υπουργό των Οικονομικών και όταν και αυτού η συμμετοχή δεν είναι δυνατή (π.χ. πόλεις που δε λειτουργούν Τ.Ε.Ι.) ορίζεται ένας εκπρόσωπος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας με τον αναπληρωτή του από αυτό.

και

γ) ένα εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης που έχει την έδρα η Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Ειδικά, για το νομό Αττικής συνιστώνται τρεις (3) Τριμελείς Επιτροπές με έδρα τη Δ/νση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. των Νομαρχιών: 1) Αθηνών, 2) Πειραιώς και 3) Ανατολικής και Δυτικής Αττικής. Ως πρόεδροι των Επιτροπών αυτών ορίζονται οι προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Ελέγχων και Βιβλίων και Στοιχείων, που τοποθετούνται με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, αναπληρούμενοι από τους νόμιμους αναπληρωτές τους.

Έτσι, με την απόφαση 1099934/1189/0006Α/12.10.1992 ως πρόεδροι των Επιτροπών των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιώς και Ανατολικής και Δυτικής Αττικής ορίστηκαν οι Προϊστάμενοι Φορολογίας Εισοδήματος αντίστοιχα. Επομένως οι Δ.Ο.Υ. της Νομαρχίας Αθηνών θα διαβιβάζουν τις υποθέσεις τους στη Διεύθυνση Ελέγχων, οι Δ.Ο.Υ. της Νομαρχίας Πειραιώς στη Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων και οι Δ.Ο.Υ. των Νομαρχιών Ανατολικής και Δυτικής Αττικής στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος.

1.7. Ανακρίβεια βιβλίων πρώτης κατηγορίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ρητά πότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδεύματά της πρώτης κατηγορίας κρινονται ανακριβή.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής

περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας:

- α) μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση αγορών,
- β) μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων και
- γ) εμφάνιση αθροιστικών λαθών.

Για να κριθούν όμως τα βιβλία της κατηγορίας αυτής ως ανακριβή, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω παρατυπιών, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση, οι παρατυπίες αυτές να επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν αναφέρονται σε ανεπάρκεια των βιβλίων της πρώτης κατηγορίας, γιατί τα βιβλία της κατηγορίας αυτής ως εκ της φύσης τους είναι ανεπαρκή και για τον λόγο αυτό ο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) γίνεται τεκμαρτως, δηλ. με την εφαρμογή μοναδικών συντελεστών επί των αγορών, όπως οι συντελεστές αυτοί καθορίστηκαν με τις Αποφάσεις Ε. 17417/23.12.1985 και Ε. 3249/24.2.1987.

1.8. Ανακρίβεια και ανεπάρκεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού ορίζεται ρητά πότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή και ανεπαρκή.

1.8α. Ανακρίβεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 ορίζεται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας:

- α) μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση εσόδων ή εξόδων,
- β) εμφάνιση αθροιστικών λαθών και
- γ) μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων.

Για να κριθούν όμως τα βιβλία, της κατηγορίας αυτής, ως ανακριβή, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω παρατυπιών, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση οι παρατυπίες αυτές να επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

1.8β. Ανεπάρκεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Με τις διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 7 ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανεπάρκειας:

- α) μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων που προβλεπονται από τον Κώδικα, δηλ. του βιβλίου εσόδων - εξόδων, ή των πρόσθετων βιβλίων, σε όσες περιπτώσεις επιβάλλεται η τήρησή τους.
- β) μη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων αγορών, εσόδων και εξόδων,
- γ) τήρηση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων του Κώδικα κατά τρόπο αντίθετο με τις διατάξεις του και
- δ) τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

Για να κριθούν όμως τα βιβλία της κατηγορίας αυτής, ως ανεπαρκή, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω παρατυπιών, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση, οι παραλείψεις να καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2. Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα Στοιχεία των επιτηδευματιών

Τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρίζονται ανακριβή και συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όταν οι παρακάτω πράξεις είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων η οφείλονται σε πρόθεση του υποχρεού για αποκρυψη φορολογητέας ύλης.

Λογιστικά βιβλία (παρ. 4)	Εσόδων-Εξόδων (παρ. 7)	Αγορών (παρ.6)
- Μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων ή ανακριβής εμφάνιση	Το ίδιο	Δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς αγορές
- Μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων	---	- Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία (π.χ. έκδοση τιμολογίων για να δικαιολογήσει εξουσιάζουσα ή αγνοώντας μη έκδοση τιμολογίων προς επιτηδευματίες, μη έκδοση δελτίων αποστολής κλπ.)
- Μη έκδοση στοιχείων αξίας ή διακίνησης	Το ίδιο	
- Ανακριβής έκδοση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο	Το ίδιο	
- Λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης (δεν περιλαμβάνονται τα πλαστά στην περίπτωση αυτή, γιατί εφόσον γίνεται η συναλλαγή, ο αγοραστής μπορεί να μη γνωρίζει την πλαστότητα).	Το ίδιο	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη
	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη	

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30

1. Τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού (παρ.1).

2. Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις παρ. 3.δ.3.

3. Να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλώς δυσχερής παρ. 3.δ.2 (ΚΒΣ).

4. Η αδυναμία ελέγχου να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο (παρ. 3.δ.3, παρ. 39.9 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

5. Η μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων, η καταχώρηση εικονικών εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (ακαθάριστα εσοδα, καθαρά κέρδη κλπ.) ώστε να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης (παρ. 4).

6. Εφόσον ο έλεγχος καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι ανεπαρκή ή ανακριβή κοινοποιεί σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου (παρ. 5).

7. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών να ζητήσει την κρίση της τριμελούς επιτροπής της παρ. 5.

8. Τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται εφόσον το ζητήσει ο επιτηδευματίας από τριμελή επιτροπή (παρ. 5). Η κρίση αυτή είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ. Ο

επιτηδευματίας δεν δεσμεύεται από την αίτηση του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια. (Κατά του φύλλου ελέγχου). Επίσης δικαίωμα προσφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4125/60), υπέρ του Δημοσίου μπορεί να ασκήσει, κατά της πράξης, ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.

9. Με την παρ. 7 ορίζεται πότε τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή και ανεπαρκή. Η ανεπάρκεια αναφέρεται μόνο στις περιπτώσεις λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος με βιβλίο εσόδων - εξόδων, δηλαδή όταν παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν υπάρχουν στο τέλος του χρόνου αξιόλογα αποθέματα (Αρθ. 33α παρ. 1β. Ν.Δ. 3323/55).

10. Η κρίση περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας στην πρώτη και δεύτερη κατηγορία, κρίνεται από τη ΔΟΥ. Δεν έχει δηλαδή αρμοδιότητα η επιτροπή της παρ. 5.

11. Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκών δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια, αλλά πρέπει αυτές να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΣτΕ 2190/90) και να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (παρ. 3).

12. Τα βιβλία πλέον είναι αδύνατο να απορριφθούν ως ανακριβή με κριτήριο μόνο την πρόθεση της τέλεσης των πράξεων που αναφέρονται στις παρ. 4, 6 και 7, εκτός από την ήδη προισχύουσα (και ισχύουσα) διάταξη με την οποία πρέπει οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

**4. ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΤΑΝ ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΝΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ**

Με την παρ. 3 του άρθρου 30, καθορίζονται το πότε κρίνονται τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας ανεπαρκή, δηλαδή τότε που δεν μπορεί αντικειμενικά να υπολογιστεί λογιστικά το αποτέλεσμα, γιατί αν και δεν διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων ή εξόδων, διαπιστώνεται όμως ότι δεν έχουν τηρηθεί ή δεν διαφυλάχθηκαν τα οριζόμενα βιβλία (παρ. 3 α,δ) και στοιχεία (παρ. 3 β,δ) ή έχουν τηρηθεί κατά τέτοιο τρόπο που αντιβαίνει στις διατάξεις του ΚΒΣ (παρ. 3γ). Όλες όμως οι πράξεις αυτές όταν εμποδίζουν αντικειμενικά και όχι απλώς δυσκολεύουν το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο μέγεθος του συνόλου της επιχείρησης.

Παράδειγμα για την σύγκριση: (μικρής έκτασης)

1. Απώλεια 5 τιμολογίων προμηθευτών συνολικής αξίας 2 εκ. τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία από ακριβή επικυρωμένα φωτοαντίγραφα σε σύνολο 1.000 τιμολογίων προμηθευτών, συνολικής αξίας 400 εκ.

2. Μη αναγραφή του είδους κατά ποιοτική διάκριση, αλλά κατά γενική κατηγορία σε 10 δελτία αποστολής για αγαθά αξίας 1.000.000 δρχ. σε σύνολο 700 δελτίων αποστολής - αξίας 500.000.000 δρχ.

3. Απώλεια ενός στελέχους δελτίων αποστολήσιμων 50 φύλλων, αξίας 2 εκ., σε σύνολο 50 αντίστοιχων στελεχών αξίας 190 εκ.

4. Ακόμα στην παρ. 39.9 της Εγκ. Κ.Β.Σ. ως προς την

κρίση των βιβλίων παρελθουσών χρήσεων ορίζεται πως η "Απώλεια π.χ. στοιχείων θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν αναφέρεται σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης, ιδίως αν έχει μεσολαβήσει μακρός χρόνος από την έκδοση τους μέχρι την πραγματοποίηση του ελέγχου".

Από τις νέες διατάξεις προκύπτει ότι ανεπαρκή θα χαρακτηρίζονται τα βιβλία και στοιχεία όταν οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις που ορίζονται στην παρ. 3:

1. Δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγνωστή πλάνη, δηλαδή έχουν γίνει από πρόθεση, αλλά πρέπει να αναφέρεται ανεπάρκεια σε αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων μεγάλης εκτάσεως σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο. (Σημειώνεται ότι ερμηνευτικά δεν πρέπει να θεωρηθούν ως νέες διατάξεις τα περί συγνωστής πλάνης, γιατί αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 33α του Ν.Δ. 3323/55).

2. Καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και με την προϋπόθεση η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων να έχει μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Ουσιαστικά το ζητούμενο παραμένει το ίδιο με τις προϊσχύουσες διατάξεις, δηλαδή ποιές πράξεις γενικά, θετικές ή αρνητικές, καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο και σε ποιά έκταση πρέπει να είναι αυτές ως προς το σύνολο της επιχείρησης για να οδηγήσουν σε απόρριψη του αποτελέσματος και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του συνόλου των κερδών. "Μεγάλης έκτασης" αναφέρουν οι διατάξεις, πως αυτό θα

ερμηνευτεί τελικά 1%, 2% ή 5% του συνόλου; Πιστεύουμε πως αυτό, κάθε φορά θα εκτιμάται ανάλογα με την επιχείρηση και γενικότερα με τη συνολική φορολογική εικόνα αυτής (π.χ. δυσανάλογα κέρδη ή 5 προληπτικοί έλεγχοι 5 παραβάσεις κλπ.). Σημειώνουμε κάτι εκ πρώτης όψεως άσχετο, πλην όμως με ενδιαφέρον, όσον αφορά τουλάχιστον "την πλευρά" της Διοίκησης. Στις διατάξεις για το βιβλίο αποθήκης υπήρχε ρύθμιση από την οποία προέκυπτε ότι για τις βοηθητικές ύλες τηρούνται ιδιαίτερες μερίδες όταν επηρεάζουν ουσιαστικά το κόστος ή την απόδοση του παραγόμενου αγαθού. Μετά από αιτήματα των ενδιαφερομένων για καθορισμό αυτής της έκφρασης ως ποσοστό, καθορίστηκε με τις ισχύουσες διατάξεις στο 3% (ανώτατο).

**5. ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ
ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΚΑΙ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ**

Η παρατήρηση που έχουμε κάνει στην ανεπάρκεια ισχύει και στην ανακρίβεια, δηλαδή το ζητούμενο στοιχείο και εδώ είναι αν οι πράξεις που οδηγούν στην ανακρίβεια είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και αν μιν δεν οφείλονται σε πρόθεση πρέπει να επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα. Με αυτό το ζητούμενο, το οποίο πλέον θα κρίνεται ως ποσοστό επί του συνόλου, αναφέρουμε πιο κάτω, περιπτώσεις που είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε ανακρίβεια των βιβλίων. Όταν οι πράξεις αυτές οφείλονται όμως σε πρόθεση αρκεί το γεγονός αυτό και δεν εξετάζεται αν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

1. Δεν εμφανίζονται στα βιβλία έσοδα ή εμφανίζονται ανακριβώς (παρ. 4α). Καταχώρηση εσόδου άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια (παρ. 4.1.β.).

2. Δεν εμφανίζονται έξοδα (περιλαμβάνονται και οι αγορές) ή εμφανίζονται αυτά ανακριβώς (παρ. 4α) ή καταχωρούνται έξοδα, που δεν έγιναν, με τη λήψη εικονικών στοιχείων δαπάνης (παρ. 4γ.). Καταχώρηση εξόδου άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια (παρ. 4.1.β.).

3. Δεν απογράφονται περιουσιακά στοιχεία ή απογράφονται αυτά ανακριβώς (παρ. 4.β.). Η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί ανακρίβεια (παρ. 4.1α.).

4. Δεν εκδίδονται, ή εκδίδονται ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ως προς την ποσότητα,

την αξία και τον αντισυμβαλλόμενο (παρ. 4γ και ΣτΕ 390/61, 210/78, 1039/79 κλπ.).

5. Πιστωτικό υπόλοιπο στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης δείχνει απόκρυψη αγορών ΣτΕ 909/77. Εξετάζεται η έκταση.

6. Ποσοτικά ελλείμματα που δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή λόγω φθοράς ή καταστροφής υπολογίζονται στα έσοδα, αν δεν αποδειχθεί ότι αφορούν αποκρυβείσες πωλήσεις ΣτΕ 1818/70. Αν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από πωλήσεις οδηγούν σε ανακρίβεια (ΣτΕ 3956/73), εφόσον είναι σε μεγάλη έκταση, ως προς το σύνολο.

7. Αναγραφή ανακριβών ή ανύπαρκτων διευθύνσεων, επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από τη φορολογική υπηρεσία, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων, λόγω εικονικότητας των τιμολογίων Φορ. Εφ. 5667/70. Εξετάζεται η έκταση ως προς το σύνολο.

8. Καταχώρηση στα βιβλία τιμολογίου του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο (ΣτΕ 491/75).

9. Τιμολόγια άγνωστων στην Εφορία εκδοτών, εκτός και αν ο αγοραστής αποδείξει ότι βρισκόταν σε καλή πίστη ΣτΕ 690-2/88.

10. Έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων (ΣτΕ 390/61).

11. Υπερβολική φύρα εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία επιστημονικά παραδεδειγμένα (ΣτΕ 1080/72).

12. Η ανακρίβεια για τμήμα περιόδου καθιστά ανακριβή τα βιβλία όλης της διαχείρισης (ΣτΕ 172/57, 11/79).

3031/81).

13. Τα πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου συνεπάγονται σοβαρές ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων που επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό τους, δοθέντος ότι υποδηλούν, είτε απόκρυψη εσόδων από πωλήσεις, είτε εμφάνιση μη πραγματικών δαπανών - (ΣτΕ 1259/87).

Στην παρ. 39.9. της Εγκ. ΚΒΣ αναφέρεται ως παράδειγμα ότι δεν είναι λόγος απόρριψης η "διαπίστωση υπολοίπου ταμείου, λόγω καταχώρησης παραστατικού σε ταμείο υποκαταστήματος αντί του κεντρικού και το αντίθετο αλλά η αδυναμία προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος, δηλαδή του φορολογητέου εισοδήματος". Δηλαδή ζητείται από τους ελεγκτές να επαληθεύουν μήπως τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου οφείλονται σε λανθασμένες εγγραφές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος, οπότε είναι λογιστικά και όχι πραγματικά και δεν οδηγούν σε απόρριψη τα βιβλία. Σημειώνεται όμως ότι σ'αυτές τις περιπτώσεις οι επιχειρήσεις οφείλουν να τακτοποιήσουν τις λανθασμένες εγγραφές άμεσα και να μην περιμένουν να κάνουν οι ελεγκτές μετά από χρόνια αυτό που η λογιστική τάξη αλλά και το ίδιο συμφέρον επιβάλλει να κάνουν οι ίδιες.

14. Κάθε πράξη ή παράλειψη που αναφέρεται στην παρ. 4 (απόκρυψη εσόδων, εξόδων μη απογραφή περιουσιακών στοιχείων, ανακριβής απογραφή, μη έκδοση ανακριβής έκδοση, έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων), εφόσον ο έλεγχος

αποδείξει ότι οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αρκεί μόνο το γεγονός της πρόθεσης για να χαρακτηριστούν τα βιβλία ανακριβή, χωρίς να εξετάζεται η έκταση της πράξης αυτής σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

Στην ερμηνεία αυτή οδηγούμαστε γιατί στην παρ. 4 (για τα βιβλία Γ' κατηγορίας), στην παρ. 6 (για τα βιβλία αγορών) στην παρ. 7 (για τα βιβλία εσόδων, εξόδων) και στο τέλος αυτών χρησιμοποιείται ο διαζευκτικός σύνδεσμος "ή" γεγονός που σημαίνει ότι ο νομοθέτης θέλησε να τιμωρήσει αυστηρά την πρόθεση απόκρυψης εσόδων την οποία πρέπει όμως να αποδείξει και θεμελιώσει η ΔΟΥ.

**6. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΕΤΑΙ
ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΓΙΑΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ
ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ**

1. Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων που αναφέρονται στην παρ. 3α.

2. Μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζομένων και πωλούμενων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια (παρ. 3β). Η απώλεια των στοιχείων αυτών πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολό τους (παρ. 3.δ.4.).

3. Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ (παρ. 3γ). Δεν αρκεί οποιαδήποτε παράβαση ακόμα και ουσιαστική αν είναι σε μικρή έκταση, αλλά παράβαση που να οδηγεί σε αντικειμενική αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρεται σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο (παρ. 3.δ.3.4.).

4. Η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας (παρ. 3γ.).

5. Η μη τήρηση των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, επί μηχανογραφικής τήρησης (παρ. 3δ), με την προϋπόθεση βεβαίως ότι εφαρμόζει τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 24.

6. Η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν το εγχειρίδιο οδηγιών δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών (παρ. 3δ), με την προϋπόθεση όμως ότι θα καταστεί

αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος ή οι ελλείψεις του εγχειριδίου θα αναφέρονται σε σοβαρά μεγέθη ως προς την έκτασή τους (παρ. 3δ.3.4.).

Ειδικότερα: Παρατίθενται αποφάσεις με τις οποίες κρίθηκε "ότι καθίσταται εξ αντικειμένου αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος". Επίσης κάποιες επισημάνσεις που απορρέουν από τις διατάξεις.

7. Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση (ΣτΕ 2928/78).

8. Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από ανωτέρω βία εξομοιώνεται ως προς την επίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με τη μη τήρηση, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων (ΣτΕ 3428-31/75, 2490-2/84, 429-430/89).

9. Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιούται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση (ΣτΕ 3419/77).

10. Τήρηση αθεώρητου βιβλίου απογραφής (ΣτΕ 2646, 2651/75).

11. Καταχώρηση των ειδών στην απογραφή ή στο βιβλίο αποθήκης με κωδικούς χωρίς να τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης (ΣτΕ 3344/78 - ΣτΕ 1417/84).

12. Μη σύνταξη απογραφής για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά (ΣτΕ 711/77).

13. Μη καταχώρηση αγαθών (σε μεγάλη έκταση) στο βιβλίο απογραφής κατά ποιοτική διάκριση ΣτΕ 2004/76.

15. Μονάδα μέτρησης, στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, διαφορετικής της αναγραφόμενης στα τιμολόγια των προμηθευτών (ΣτΕ 451/74), εφόσον βέβαια η μετατροπή της μιας μονάδας στην άλλη δεν παρέχει δυνατότητα ελεγκτικής επαλήθευσης.

16. Πιστωτικά υπόλοιπα στις καρτέλλες αποθήκης δείχνουν αποκρύψεις αγορών ΣτΕ 909/77. Εξετάζεται η έκταση, αφού είναι βέβαιο ότι αυτός ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης αντιβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ.

17. Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης για κάθε είδος αγαθού (κατά την ποιοτική διακρίση) - ΣτΕ 3227/64. Εξετάζεται η έκταση.

18. Η μη τήρηση της αποθήκης κατά ποιότητα των ειδών, συνεπάγεται αδυναμία ελέγχου του κόστους και είναι ουσιώδης πλημμέλεια (ΣτΕ 3027/73).

19. Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής αν δεν βρίσκονται τα στοιχεία καταχωρημένα σε άλλα θεωρημένα βιβλία (ΣτΕ 4201/79), γιατί καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των παραλαμβανομένων εμπορευσίμων αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

20. Πιστωτικά υπόλοιπα στο βιβλίο ταμείου σαφώς αντιβαίνουν τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και κατ'επέκταση του ΚΒΣ (παρ. 3γ). Πρέπει να εξετάζεται η έκταση αυτών. Βλέπε ανακρίβειες.

21. Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων (βιβλίο πελατών, μαθητών σταθμεύσεως κλπ.) ή μη ενημέρωσή τους με ένα ικανό αριθμό πελατών κλπ. σε σχέση με το συνολικό τους αριθμό.

(παρ. 3).

22. Οι εγγραφές στα βιβλία και στοιχεία γίνονται με μελάνι ή μηχανή ή με τη χρήση Η/Υ (αρθ. 18 παρ. 1). Δεν επιτρέπεται η χρήση κοινού μολυβιού, γιατί είναι δυνατόν να διορθωθούν οι εγγραφές (ΣτΕ 256-9/71). Απαιτούνται βέβαια πρόσθετες αποδείξεις (ΣτΕ 2894/73).

23. Μη σύνταξη ισολογισμού (ΣτΕ 3066/79).

24. Η μη αναγραφή στα τιμολόγια του είδους των πωλουμένων αγαθών, γιατί καθιστά ανέφικτο την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης των ειδών αυτών, καθώς και την εξακρίβωση της τιμής πώλησης κατά ποιότητα (ΣτΕ 142/65, 1477/66, 124/75, 3292/79). Εξετάζεται η έκταση της παράβασης αυτής.

25. Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων τους είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών (ΣτΕ 2490/66), εξετάζεται η έκταση της παράβασης.

26. Η μη αναγραφή της οξύτητας του ελαίου στην απογραφή οδηγεί νόμιμα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό (ΣτΕ 390/61).

27. Η μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών στις Α.Α.Π. από τους υπόχρεους τήρησης βιβλίου αποθήκης (ΣτΕ 2367/70).

28. Διορθώσεις και ξέσματα σε μεγάλη έκταση στο στέλεχος των τιμολογίων (ΣτΕ 1372/77).

29. Μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό στο υποκατάστημα (ΣτΕ 1300/60).

30. Μη αναγραφή της ώρα εκκίνησης (Σ.Σ. σε μεγάλη

έκταση) γιατί είναι δυνατόν να μεταφερθούν εμπορεύματα δύο ή περισσότερες φορές με συνέπεια να είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών (ΣτΕ 2528/86). Σημειώνεται ότι έχει επιτραπεί, από τη Διοίκηση (Εγκ. ΠΟΛ 315/86) η αναγραφή της ώρας παράδοσης ή έναρξης αποστολής να γίνεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο, με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτής της παράβασης να είναι δύσκολη στον τακτικό έλεγχο, και απαιτείται διασταύρωση στοιχείων, ιδιαίτερα για την έκταση αυτής.

31. Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής για παραληφθέντα αγαθά χωρίς τιμολόγιο (Σ.Σ. συνοδευτικά στοιχεία) καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών αυτών (ΣτΕ 3214/80), εκτός αν τα ζητούμενα στοιχεία προκύπτουν και είναι καταχωρημένα σε άλλα βιβλία (ΣτΕ 3293/78, 4201/79) Σ.Σ. Στην πρώτη περίπτωση εξετάζεται η έκταση της παράβασης.

32. Μη αναγραφή των αγαθών στα τιμολόγια κατ'είδος. Η πλημμέλεια της μη αναγραφής του είδους καθιστά "αδύνατο τον έλεγχο των ποσοτήτων που διακινήθηκαν από κάθε είδος από τα προϊόντα αυτά και των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν με βάση αυτά, δεδομένου ότι κάθε κατηγορία ομοίων προϊόντων (όπως βραχιόλια, σταυροί, καδένες, δακτυλίδια κλπ.) έχει διαφορετικό κόστος, αφού σχηματίζεται σε ειδικές μήτρες, δέχεται διαφορετική επεξεργασία και αποτελεί εξαιτίας του κόστους, ιδιαίτερο είδος. Για το λόγο αυτό, έκρινε το Διοικητικό Εφετείο, δεν επιτρέπεται να χαρακτηρίζονται διαφορετικά είδη ως ένα είδος, μόνο με βάση το βαθμό.

καθαρότητας του πολύτιμου μετάλλου, που περιέχουν όπως κοσμήματα χρυσού καρατιών 24 (Κ-24) ή κοσμήματα αργύρου βαθμού 950" (ΣτΕ 592/90).

Η παράβαση στην περίπτωση αυτή αφορούσε τη μη αναγραφή του είδους κατά ΚΦΣ, σε 95 τιμολόγια στα οποία ανεγράφετο "κοσμήματα χρυσού καρατιών 24" ή 18 κλπ. και δεν καταχωρούσε τις ποσότητες από κάθε ειδικότερο πωλούμενο προϊόν, όπως βραχιόλια ή σταυροί ή καδένες κλπ. και το βάρος κάθε είδους απ'αυτά.

33. Μη καταχώρηση στην απογραφή των αγαθών κατ'είδος. Επιχείρηση "δεν καταχώρησε στην απογραφή έναρξης της 1.10.1977 τα έτοιμα και ημιέτοιμα προϊόντα που εισφέρθηκαν από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις αναλυτικώς δηλ. κατ'είδος, ποσότητα και αξία, ως βραχιόλια, σταυροί, δακτυλίδια κλπ. αλλά κατά τρόπο αόριστο και γενικό, όπως χρυσός καρατιών 14 (Κ-14), ή Κ-18 ή Κ-19 ή άργυρος 950 βαθμών. Για την πλημμέλεια αυτή το διοικητικό εφετείο δέχθηκε ότι η καταχώρηση αυτή αντίκειται στα οριζόμενα από το άρθρο 40 παρ. 2 και 6 του ΚΦΣ (π.δ. 99/77) (Σ.Σ. αντιστοιχες ίδιες διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 3 και 3 παρ. 3), και ότι, για το λόγο αυτό "είναι αδύνατη η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τόσο ως προς την ποσότητα που διακινήθηκε κάθε είδους εντός ολοκλήρου της διαχειριστικής περιόδου, όσον και ως προς την αξία, με απώτερη συνέπεια τη μη ύπαρξη δυνατότητας εξακρίβωσης της αλήθειας των εμφανισθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων" (ΣτΕ 592/90).

7. ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ

34. Διαφορετική κρίση ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων, σε διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους.

Από καμία διάταξη η αρχή δεν αποκλείεται τα βιβλία μιας χρήσης ν' απορριφθούν σαν ανεπαρκή, αν και είχαν τηρηθεί κατά τον ίδιον τρόπο στις προηγούμενες χρήσεις και είχαν κριθεί επαρκή (ΣΤΕ 3645/83, 1417/84).

Προσοχή: Με τις νέες διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 36, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου πρέπει να παραδίδεται σημείωμα για τις παρατυπίες κλπ. με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή του ΚΒΣ, άρα μελλοντικά η παραπάνω ερμηνεία θα ανατραπεί.

35. Κρίση ενιαία κατά διαχειριστική περίοδο

Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων βάση των τηρουμένων βιβλίων είναι ενιαία. Η ανεπαρκεία των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση (ΣΤΕ 3031/81).

36. Μη θεώρηση βιβλίων

Τα βιβλία που προβλέπονται να είναι θεωρημένα, όταν δεν θεωρηθούν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης τους είναι ως να μη τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα. Άρθρο 19 παρ. 2 (ΣΤΕ 2651/75) βλ. προηγ. περίπτωση.

37. Απόρριψη των βιβλίων μόνο με κρίση αιτιολογημένη.

Δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των

βιβλίων και στοιχείων, αλλά απαιτείται διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ενέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 1463-4/85). Με απλή δυσχέρεια του ελέγχου των δεδομένων δεν απορρίπτονται τα βιβλία (ΣτΕ 3298/70). Τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων πρέπει να είναι συγκεκριμένα και να παρέχουν απόδειξη για την ανεπάρκεια αυτών και να μην αναφέρονται σε αόριστες διαπιστώσεις (ΣτΕ 121-2/75).

38. Εξωλογιστικός προσδιορισμός μόνο των εσόδων, με έκπτωση των δαπανών των βιβλίων, χωρίς τη χρήση ΣΚΚ, για να υπολογιστούν τα κέρδη.

Το ΣτΕ με την 3774/87 απόφαση του δέχτηκε ότι "Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρστων εσόδων, λόγω διαπιστώσεως ως προς αυτά μιας ή πλειόνων πλημμελειών εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, δεν καθιστά άνευ ετέρου υποχρεωτική την εξεύρεσιν των καθαρών κερδών δια χρησιμοποίησεως συντελεστού, εφόσον δεν διεπιστώθηκαν ανάλογοι πλημμέλειαι και εις το σκέλος των δαπανών, ουδόλως δε συνάγεται εκ των ανωτέρω διατάξεων ότι δεν συγχωρείται να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη δι'εκπτώσεων των εις τα βιβλία εμφανιζομένων δαπανών εκ των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρστων εσόδων. Δύναται όμως, αι φορολογικαί αρχαί και τα διοικητικά δικαστήρια της ουσίας να κρίνουν ητιολογημένως ότι αι διαπιστωθείσαι πλημμέλειαι,

μολονότι τυπικώς περιοριζόμεναι εις το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων, επηρεάζουν, ως εκ της φύσεώς των, το ύψος των δαπανών ή τη δυνατότητα ελέγχου αυτών προς καθορισμόν των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως. Εις την περιπτωσιν αυτή είναι νομώ επιτρεπτός ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών δια χρησιμοποίησεως συντελεστού".

39. Κρίση για λογιστικό προσδιορισμό κατά κλάδο.

Με την παρ. 39.9 της Εγκυκλίου του ΚΒΣ επισημαίνεται κόντρα στα μέχρι την ερμηνευτική αυτή ισχύοντα ότι: "Σε περίπτωση υπάρξεως περισσότερων κλάδων στην επιχείρηση, ανεπάρκειες που αφορούν τον ένα κλάδο της επιχειρήσεως, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και των υπολοίπων κλάδων. Αν επομένως στην έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται παραλείψεις και πλημμέλειες οι οποίες σύμφωνα με τον ΚΒΣ δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιορισθεί λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού".

8. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΕΣ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΕΣ

Ως κανόνα θα μπορούσαμε να γράψουμε ότι αφού τα βιβλία και στοιχεία είναι εξ ορισμού ειλικρινή, τότε όλες οι περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδεικνύεται αυθαίρετα ελεγχου για τις ανεπάρκειες ή η έκτασή τους είναι μικρή σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο, όπως επίσης για τις ανακρίβειες αν δεν αποδειχθούν πράξεις τέτοιας έκτασης, που να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επισύρουν μόνον οικονομικές κυρώσεις ή προστίθενται στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές, κατά περίπτωση.

Αναφέρουμε μετά το παραπάνω σκεπτικό μόνο μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις:

1. Υπερτίμηση ή υποτίμηση εμπορευσίμων στοιχείων (παρ. 4).

2. Καταχώρηση εσόδου ή εξόδων σε άλλη χρήση (παρ. 4).

3. Η αναγραφή πραγματικών εξόδων τα οποία δεν έχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από αποκρυβείσες πωλήσεις, υπολογίζονται στα έσοδα (ΣτΕ 1818/70).

7. Μεμονωμένη παράβαση έστω και ουσιαστική, όχι όμως και μόνη της να δικαιολογεί απόκρυψη εσόδων κλπ. μεγάλης έκτασης, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ανακρίβεια των βιβλίων. Σχετικές και οι 2785/69, 1140/71, 2020/73.

8. Πράξεις που οφείλονται στην ιδιομορφία των εργασιών της επιχείρησης και όχι σε πρόθεση απόκρυψης κερδών (ΣτΕ 4074/83).

9. Η μη απογραφή εμπορευμάτων τρίτων δεν καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό (ΣτΕ 363/78),

10. Οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου (Σ.Σ. αποθήκης) τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, όταν απ'αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγραφών των επισήμων βιβλίων (ΣτΕ 3013/89).

11. Η αναγραφή του είδους μόνο με τη χρήση κωδικών αριθμών στα τιμολόγια και στα δελτία αποστολής συνιστά μεν παράβαση του ΚΦΣ για την οποία δικαιολογείται η επιβολή προστίμου, όχι όμως και λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, που μπορεί να δικαιολογήσει εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Οι κωδικοί αριθμοί είχαν καταχωρηθεί σε θεωρημένο βιβλίο (ΣτΕ 3033/86).

12. Η μη σύνταξη απογραφής έναρξης σε Α.Ε. που προκύπτει από συγχώνευση εταιρειών δεν οδηγεί αναγκαστικά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, αν υπάρχουν άλλα στοιχεία ή αναπληρούνται από άλλες εγγραφές (Σχετ. ΣτΕ 3079/80).

13. Η πρόσκαιρη και δικαιολογημένη αδυναμία επίδειξης βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2035/71).

14. Η μη επίδειξη των προαιρετικά τηρουμένων βιβλίων (ΣτΕ 2791/76).

15. Μικρή καθυστέρηση ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης (ΣτΕ 705/77).

16. Η μη κανονική ενημέρωση βιβλίου ελεύθερου επαγγελματία δεν καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή, όταν

εκδίδονται θεωρημένα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούν να αλλοιωθούν (Φορ. Εφ. Θεσ/νίκης 391/62).

17. Η μη τήρηση αποθήκης ειδών συσκευασίας δεν συνεπάγεται αναγκαία εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφόσον η αναλογία των ειδών συσκευασίας προς τα παραχθέντα προϊόντα είναι ακριβής (ΣτΕ 2960/74).

18. Το ότι δεν κλείστηκαν στο τέλος του χρόνου οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης δεν συνιστά πλημμέλεια (ΣτΕ 2694/75).

9. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΧΑΡΑΚΗΤΗΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΩΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ

1. Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.

2. Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των διαπιστωθεισών ανακριβειών, (Βλέπε άρθρο 34 παρ. 2γ. Ν.Δ. 3323/55 στην αρχή των θεμάτων αυτού του άρθρου).

(Με τη συνοπτική διαδικασία που εφαρμόζεται για τις ανέλεγκτες (προ του 1992) υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα ή φορολογητέα ύλη που αποκρύφτηκε και το σύνολο που προκύπτει προσαυξάνεται κατά ποσοστό από 10% έως 20%, αναλογα με το ύψος της φορολογητέας ύλης που αποκρύφτηκε (Α.Υ.Ο. 1076235/4875 ΠΟΛ 1177/20.8.1991 - 1095530/6560 ΠΟΛ 1221/24.10.1991).

3. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα (Α.Υ.Ο. Ε 17417/1770/23.12.1985 και Ε 17418/1771/23.12.85).

4. Ο Σ.Κ.Κ. που αναφέρεται στους πίνακες προσαυξάνεται κατά 40%.

Από 1.1.1992 με την παρ. 19 του άρθρου 10 του Ν. 2065/92 προσαυξάνεται: "Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον ΚΒΣ ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων,
β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.

γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση

ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.

ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

(Με τη συνοπτική διαδικασία που εφαρμόζεται για τις ανέλεγκτες (προ του 1992) υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται μόνο κατά 15% , σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 107 6235/4875 ΠΟΛ 1177/20.8.1991, όπως ισχύει).

ε. Ποινικές συνέπειες εφόσον η ανακρίβεια διαπιστώθει από τακτικό έλεγχο και προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων 20% σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δρχ. (άρθρο 31 παρ. 1ε Ν. 1591/86).

10. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΧΑΡΑΚΗΤΗΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΩΝ

α. Δεν γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα.

β. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται (Α.Υ.Ο. 17418/23.12.1985).

γ. Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτει από τα βιβλία, χωρίς καμία προσαύξηση, δεδομένου ότι όπως έχουμε περιγράψει ανεπάρκεια σημαίνει ουσιαστική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους Σ.Κ.Κ. και δεν λαμβάνονται υπ'όψη τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του.

Ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία στα οποία βασίστηκε η εργασία μας, είναι ο νέος Κώδικας φορολογικής Νομοθεσίας, ο γνωστός Κ.Β.Σ. Ο Κ.Β.Σ., ο οποίος θεσπίστηκε το 1992, περιλαμβάνει το άρθρο 30, το οποίο αναφέρεται στο νέο προσδιορισμό και καταλογισμό ανακρίβειας της ανεπάρκειας βιβλίων και στοιχείων. Έτσι το άρθρο 30, σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό σύστημα, αποτελεί τη βάση σύμφωνα με την οποία κρίνεται το κύρος και η αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων, και αναλογικά προσδιορίζεται και καταλογίζεται κατά περίπτωση η ανεπάρκεια και η ανακρίβεια.

Λόγω της μικρής χρονικής διάρκειας που έχει ισχύει ο συγκεκριμένος κώδικας, το νομολογιακό υλικό που έχουμε στη

διάθεσή μας είναι εκ των πραγμάτων περιορισμένο σε έκταση. Από τη μια μεριά, τα εφαιπτόμενα με το θέμα μας ζητήματα που εμφανίστηκαν μετά την ισχύ του Κ.Β.Σ., καθώς και οι σχετικές ένδικες αιτιάσεις των φορολογουμένων σε μεγάλο ποσοστό βρίσκονται στο στάδιο της εκκρεμοδικίας.

Δηλαδή, το μεγαλύτερο ποσοστό των περιπτώσεων είτε δεν έχουν κριθεί ακόμα, είτε δεν έχουν συζητηθεί, είτε αναμένονται οι αποφάσεις των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων. Από την άλλη πλευρά, οι οριστικές αποφάσεις που έχουν παρθεί, δεν έχουν κωδικοποιηθεί σε συλλογές νόμων. Και όπως είναι γνωστό, αυτές οι συλλογές νόμων αποτελούν τη βασική πηγή νομολογίας. Επιπλέον η παρέμβασή μας στις κατά αριθμό αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων στάθηκε αδύνατη. Έτσι δεν μπορέσαμε να έχουμε μια σαφή και ολοκληρωμένη εικόνα, ακόμα και για αυτές τις περιπτώσεις που έχουν εκδικαστεί.

Ωστόσο, θα πρέπει να παρατηρήσουμε, ότι ο συστατικός σκοπός και οι ρυθμίσεις του ισχύοντος Κ.Β.Σ. παρουσιάζουν κάποιες διαφοροποιήσεις, με τις παλαιότερες διατάξεις. Προφανώς ο νομοθέτης έκρινε ότι υπήρχε η ανάγκη μετατροπών στην αντιμετώπιση των παραβάσεων αυτής της κατηγορίας, χωρίς όμως αυτές οι τροποποιήσεις να ξεφεύγουν από κάποια όρια και να έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τις παλαιότερες διατάξεις.

Ωστόσο, τα συμπεράσματα και τα δεδομένα της ερευνάς μας σε νομολογιακό υλικό αφορούν αποφάσεις της διοικητικής νομολογίας ή αποφάσεις των παλαιότερων και νύν διοικητικών

δικαστηρίων, οι οποίες αποφαινόνται για τα κρινόμενα πραγματικά περιστατικά με βάση τις παλαιές διατάξεις, πλήν όμως επειδή οι τροποποιήσεις που έγιναν, δεν έρχονται σε αντίθεση με αυτές αλλά προσπαθούν να τις βελτιώσουν, εξακολουθούν να παρέχουν έγκυρα δεδομένα και να αποτελούν χρήσιμο εργαλείο, για κατά περίπτωση μελέτη και εξαγωγή συμπερασμάτων, όσον αφορά την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. Στοιχείο που ενισχύει το παραπάνω είναι και η παράθεση προγενεστέρων του 1992 παραβάσεων και περιπτώσεων της διοίκησης ή των δικαστηρίων, για την ερμηνεία του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., σε όλα τα ερμηνευτικά συγγράμματα που εκτυπώθηκαν μετά το 1992 (Κώδικας Φορολογικών βιβλίων και στοιχείων Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου εκδ. 1993).

Το γεγονός αυτό μας επέτρεψε να χρησιμοποιήσουμε για την ερευνά μας στο νομολογιακό επίπεδο, δεδομένα που προέρχονται από παλαιότερες αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων και της διοικητικής νομολογίας. Έτσι καλύφθηκε το κενό που θα υπήρχε στη μελέτη μας, λόγω της έλλειψης επαρκών δεδομένων, που να αναφέρονται στην εφαρμογή του Κ.Β.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Η νομολογία εκτός από κάποιες πληροφορίες που μας παρέχει, αναφέρεται και δίνει λύσεις σε ζητήματα που έχουν προκύψει από διγνωμίες ή αδιέξοδα ερμηνείας. Ως τέτοια θεωρούνται τα εξής:

- Ασάφειες που περιέχονται στο κώδικα και είναι δυνατό να οδηγήσουν σε παρερμηνείες.

- Ακραίες ή Ειδικές περιπτώσεις, που ακόμα και ο νομοθέτης δεν μπορεί και δεν είναι δυνατό να προβλέψει.

Επίσης αναφέρεται στις παραμέτρους που πρέπει να λαμβάνονται υπ'όψη κατά την κρίση των βιβλίων. Η βασικότερη παράμετρος είναι η έκταση των παρατυπιών και παραλήψεων που σημειώνονται στα βιβλία και στοιχεία (Παράθεση σχετικών νομολ.) αφού αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα κριτήρια που είναι δυνατό να οδηγήσουν ή όχι στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Μια άλλη εξ ίσου σημαντική παράμετρος είναι οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας μιας επιχείρησης, οι οποίες είναι δυνατό να προκαλέσουν κωλύματα στην λογιστική και οικονομική παρακολούθηση των γεγονότων.

Οι συνθήκες αυτές τίθενται στην κρίση του δικαστηρίου, ώστε να εξεταστεί η ιδιαιτερότητα τους και στη συνέχεια να εξακριβωθεί η ύπαρξη ή όχι πρόθεσης για απόκριση κερδών.

Μια μεγάλη κατηγορία διακριβώσεως της εξομιώσεως των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών είναι και αυτή της απώλειας του ή καταστροφής τους από τον επιτηδευματία που έχει υποχρέωση να τη τηρεί. Ο νομοθέτης πρέπει να βρέθηκε σε μεγάλο δίλλημα αφού σε περίπτωση που οι απώλειες ή η

καταστροφή είναι γεγονότα πέραν της βουλήσεως του επιχειρηματία (κλοπή, πυρκαιά κλπ.) είναι άδικο πλέον της ανωμαλίας που θα δημιουργηθεί στην επιχείρηση του φορολογούμενου, να έχει να αντιμετωπίσει και δυσμενέστερες φορολογικές επιπτώσεις. Υπάρχει όμως η ανάγκη να αποκλεισθεί ο προληπτικός τρόπος αποφυγής ελέγχου με ψεύδη σε πολλές περιπτώσεις επίκληση δήθεν απώλειας ή καταστροφής, για τον λόγο αυτό ο νομοθέτης απαιτεί ιδιαίτερη επιμέλεια και προσοχή ως προς την ασφαλή και άρτια ύπαρξη των βιβλίων, και "δεν συγχωρεί" την απώλεια ή την καταστροφή τους, λόγω πολλαπλού ελέγχου και εξακριβώσεως παρατυπιών. Σε αντίθετη περίπτωση, που δικαιολογούσε κάτι τέτοιο είναι βέβαιο ότι ο φορολογικός κύκλος θα ήταν γεμάτος από "καταστροφές και απώλειες" γι' αυτό τόσο ο νομοθέτης όσο και η δικαστηριακή νομολογία αν και φαίνεται να κινείται σκληρά μάλλον βρίσκεται στη σωστή κατεύθυνση σκοπιμότητας του φορολογικού ελέγχου (σελ. 32).

ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ - ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ

Έλλειψη δελτίων αποστολής. Στις περιπτώσεις που για ποιοδήποτε λόγο δεν τίθενται στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου τα δελτία αποστολής, που εκδίδονται υποχρεωτικά από τον επιτηδευματία για τη διακίνηση των αγαθών από και προς την επιχείρησή του, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίνονται ανεπαρκή. Η αυστηρή αυτή αντιμετώπιση της έλλειψης των πιο πάνω στοιχείων υπαγορεύθηκε από το γεγονός ότι τα δελτία αποστολής με τις νέες διατάξεις αποτελούν το μοναδικό καταρχήν συνοδευτικό στοιχείο κατά τη διακίνηση των αγαθών και βάσει των δεδομένων που προκύπτουν απ'αυτά γίνονται ουσιαστικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σε ό,τι αφορά τις ποσότητες των αγαθών που διακινούνται (Υπ. Οικ. Σ. 3162/1986, παρ. 36).

Προυποθέσεις απορρίψεως των βιβλίων και στοιχείων. Όπως έχει κριθεί παγίως από το Συμβούλιο της Επικρατείας, για να απορρίψει η Φορολογική Αρχή τα βιβλία και να προβεί στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, πρέπει η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων να είναι τέτοιας φύσεως ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει των βιβλίων. Συνεπώς επί απλής δυσχερείας του ελέγχου τα βιβλία δεν απορρίπτονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή (ΣτΕ 3298/1970).

Η κρίση της Φορολογικής Αρχής για ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων, πρέπει να στηρίζεται επί συγκεκριμένων περιστατικών και όχι επί αορίστων διατυπώσεων (π.χ. ότι το ποσό του μικτού ή καθαρού κέρδους, που

προκύπτει από τα βιβλία δεν είναι ικανοποιητικό ή ότι είναι μικρότερο από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις) ή επί υποκειμενικών σκέψεων των φοροτεχνικών οργάνων. Επίσης έχει κριθεί (ΣτΕ 1402/1952, 1846/1954, 1085/1974) ότι η απόρριψη των βιβλίων χωρεί είτε πρόκειται για ανεπάρκεια είτε πρόκειται για ανακρίβεια και δεν είναι απαραίτητο να συντρέχουν ταυτοχρόνως η ανεπάρκεια και η ανακρίβεια. Δηλ. οι όροι ανεπάρκεια - ανακρίβεια λαμβάνονται διαζευκτικά και όχι αθροιστικά, αρκεί δε μόνο η ανεπάρκεια ή μόνο η ανακρίβεια για την απόρριψη των βιβλίων. Παρακάτω παραθέτονται διάφορες περιπτώσεις που συνιστούν ή όχι ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων, σύμφωνα με όσα έχουν νομολογηθεί μέχρι σήμερα από τα Διοικητικά Δικαστήρια και το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.Σ.).

Παράλειψη τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων - Η μη καταχώρησις εισπράξεων εις το βιβλίον Ταμείου οφειλομένη εις τας ειδικάς συνθήκας λειτουργίας της επιχειρήσεως, εν όψει και του ύψους του ετησίου τζίρου, δεν καθιστά τα βιβλία ανακριβή ως παρανόμως έκρινε η Φορολογούσα Αρχή (Διοικ. Εφετ. Αθην. 2406/1980).

Μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων. Επί προσκαίρου και δεδικοιολογημένης αδυναμίας να θέσει ο φορολογούμενος τα υπ'αυτού τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία υπ'όψει των ενεργούντων τον έλεγχον υπαλλήλων, δεν δύναται ούτος να θεωρηθή μη τηρήσας τοιαύτα βιβλία και στοιχεία ώστε να χωρήσει τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος εφ'ω και πεδει να εξετασθεί εν προκειμένω αν η αδυναμία του ήδη

αναιρεσειόντος να επιδείξει τα βιβλία ήτο δικαιολογημένη λόγω προσαγωγής αυτών εις το φορολογικόν δικαστήριον και ν'ακυρωθεί το φύλλον ελέγχου εφ'όσον θα διεπιστούτο ότι συνέτρεχε τοιαύτη περίπτωση (ΣτΕ. 2035/1971).

- Ο Οικ. Εφορος δικαιούται να λαμβάνει γνώσιν τώσον των υποχρεωτικώς τηρουμένων βιβλίων, όσον και των προαιρετικώς τηρουμένων τοιούτων. Η άρνησις όμως του φορολογούμενου να επιδείξει τα προαιρετικά βιβλία μόνον πρόστιμον συνεπάγεται, ουχί όμως και απόρριψιν των υποχρεωτικώς κατά νόμον τηρουμένων βιβλίων. Εάν ο Οικονομικός Εφορος ζητήσει να λάβει γνώσιν όλων των βιβλίων (υποχρεωτικών και προαιρετικών), ο δε φορολογούμενος ουδέν επιδεικνύει, και πάλιν δεν δύναται να συναχθει κρίσις περι απορρίψεως των βιβλίων, εκτός εάν βεβαιούται ποίων βιβλίων η μη επίδειξις επηρέασε την κρίσιν του Δικαστηρίου περι απορρίψεως του συνόλου των βιβλίων (ΣτΕ. 2791/1976).

- Εάν δεν υφίστανται βιβλία προς επίδειξιν ή δεν επιδεικνύονται τοιαύτα εις τον έλεγχον, νομίμως προσδιορίζεται το εισόδημα εξωλογιστικώς δοθέντος ότι καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός τούτου (Φορ. Εφετ. Αθην. 2113/1975).

- Ο επιτηδευματίας ο οποίος δεν ηδυνήθη να επιδείξει εις τον έλεγχον τα στοιχεία λογω απωλείας αυτών, απαλλάσσεται του προστίμου μόνον αν αποδεδειγμένως κατέβαλε την εκ των περιστάσεων επιβαλλομένην άκραν επιμέλειαν προς διαφύλαξιν των (ΣτΕ. 825/1979).

Μη επίδειξη των μετρητών του ταμείου σε αιφνιδιαστικό

έλεγχο. Δεν συνιστά άρνηση διευκολύνσεως του φορολογικού ελέγχου, ή λόγω προσωρινής απουσίας του επιτηδευματίου ή του αρμοδίου υπαλλήλου αυτού, αδυναμία επιδείξεως εις τον φορολογικόν έλεγχον των εντός του χρηματοκιβωτίου της επιχειρήσεως ασφαλώς φυλασσομένων μετρητών αυτής (Διοικ. Εφ. Αθ. 129/1983 - Contra ΣτΕ 2751/1987).

Μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στο κατάστημα της Οικον. Εφορίας προς έλεγχον. Εφόσον ούτε στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται, ούτε από τα στοιχεία του φακέλλου της δικογραφίας προκύπτει ότι η ενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του αναιρεσιβλήτου ήταν εξαιρετικά δυσχερής κακώς έγινε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του επιτηδευματία επειδή δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία του στην Οικον. Εφορία (ΣτΕ 626/1986).

Καταστροφή των βιβλίων. Εις περίπτωσιν καταστροφής των τηρηθέντων βιβλίων μετά την πάροdon της πενταετίας κατα την οποίαν υποχρεούται να διατηρεί ταύτα ο φορολογούμενος, το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς καθ'όσον και η περιπτωσης αύτη, από της απόψεως προσδιορισμού εισοδήματος, εξομοιούται προς την επίπτωσιν της μη τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (Συμβουλίου Επικρατείας 3419/1977).

- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί και εις την περίπτωσιν καταστροφής εξ ανωτέρας βίας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, εξομοιουμένων από της απόψεως προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωσιν της μη τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και στοιχείων. Εκ τούτων

παρέπεται ότι εις την δευτέραν περίπτωσιν καταστροφής των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεν τεκμαίρεται η ακρίβεια της υπό του φορολογουμένου υποβληθείσης δηλώσεως και δεν απόκειται ούτω εις τον οικον. έφορον να αποδείξει την ανακρίβειαν αυτής, αλλά το εισόδημα του φορολογουμένου, λόγω του ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού θα προσδιορισθεί εξωλογιστικώς και ότι εκ του τσιούτου προσδιορισμού του εισοδήματος θα κριθεί η ακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (ΣΤΕ 3428/1975, 3797/1975). (ΣΤΕ 461/1976).

Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρει και εις την περίπτωσιν απωλείας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, λόγω κλοπής αυτών παρ' αγνώστων, εξομοιουμένης ούτω της απωλείας των βιβλίων προς τη μη τήρησιν αυτών, ουδόλως δε τεκμαίρεται εις την περίπτωσιν της απωλείας ότι είναι ακριβής η επιδοθείσα δήλωσις του φορολογουμένου. (ΣΤΕ 2928/1978).

Μη κλείσιμο διαχειρίσεως. Μη σύνταξη ισολογισμού. Εις περίπτωσιν καθ'ην δεν κλεισθεί διαχείρησις κατά το προηγούμενον οικον. έτος, προς ην περίπτωσιν εξομοιούται η μη σύνταξις ισολογισμού, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη καθορίζονται υποχρεωτικώς εξωλογιστικώς, χωρίς να απαιτείται κρίσις περί του ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού (ΣΤΕ 3066/1979).

Ανακρίβεια μόνο στο σκέλος των εσόδων ή μόνο στο σκέλος των εξόδων. Η διαπίστωσις της επαρκείας και ειλικρινείας των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου.

κατά το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων, δεν αρκεί αυτή και μόνη δια τον αποκλεισμόν του εξωλογιστικού προσδιορισμού, εάν δεν συντρέχει πληρότης και ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων εν τω συνόλο των, ώστε εξ αυτών να καθίστανται δυναταί αι ελεγκτικαί επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος και κατά το σκέλος των δαπανών (ΣτΕ 1085/1974).

- Μόνη η διαπίστωσις της μερικής ανακρίβειας των αφορωσών εις τα έσοδα της επιχειρήσεως εγγραφών εις τα βιβλία αυτής, χωρίς να αποδίδεται πλημμέλειά της εις τας περί των δαπανών της επιχειρήσεως εγγραφάς των βιβλίων, δεν δύναται κατ'αρχήν να αιτιολογήσει και την αδυναμίαν του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως δι' εκπτώσεως εκ των ακαθαρίστων εσόδων αυτής, ως ταύτα υπό του Φορολογικού Εφετείου ανεμορφώθησαν τα εκ των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων προκυπτουσών δαπανών (ΣτΕ. 2764/1975).

- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω διαπιστώσεως ως προς αυτά μιας ή περισσότερων πλημμελειών στα βιβλία της επιχειρήσεως, δεν καθιστά, χωρίς άλλο, υποχρεωτική την εξεύρεση των καθαρών κερδών με εφαρμογή συντελεστή, εφόσον δεν διαπιστώθηκαν ανάλογες πλημμέλειες και στο σκέλος των δαπανών. Από τις διατάξεις των άρθρων 34 και 33α του Ν.Α. 3323/55 δεν αποκλείεται να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη με αφαίρεση των δαπανών από τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα. Τα Διοικητικά όμως Δικαστήρια της ουσίας δύνανται να κρίνουν

αιτιολογημένα ότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες, μολονότι περιορίζονται τυπικά στο σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων, επηρεάζουν, ως εκ της φύσεώς τους, το ύψος των δαπανών, οπότε στην περίπτωση αυτή είναι νόμω επιτρεπτός ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών με χρησιμοποίηση συντελεστή. (ΣτΕ. 3774/87).

Μεμονωμένο σύμπτωμα ανακρίβειας. Ανακρίβεια αποτελούσα μεμονωμένον σύμπτωμα αταξίας εν σχέσει με τον ολον αριθμόν των πωλήσεων, δεν καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών. (ΣτΕ 1140/1971).

- Η μη εγγραφή εις τα βιβλία της επιχειρήσεως αγοράς ποσού ασήμαντου, εν σχέσει προς το σύνολον των αγορών αυτής, καίτοι αποδεικνυομένη εξ επισχεθέντων ανεπισημών τιμολογίων, δεν άγει αύτη και μόνη, εις απόρριψιν των βιβλίων. (ΣτΕ. 2920/1973).

- Εκ μιας παραβάσεως του Κ.Φ.Σ. έστω και ουσιαστικής (μη καταχώρησις ωρισμένου κατά ποσόν εσόδου) δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα αποκρύψεως πωλήσεων, εξ' ου θα εδικαιολογείτο η κρίσις περί ανακρίβειας των βιβλίων καθιστώσης ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των καθαρών κερδών (ΣτΕ 2785/1969).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια για ορισμένο τμήμα της χρήσεως. Κατά την έννοιαν των σχετικών διατάξεων του Κ.Φ.Κ.Π. ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαίως δι' εκάστην διαχειριστικήν περιόδον, εξ' ου έπεται ότι δια την κρίσιν περί του εφικτού ή μη του προσδιορισμού των κερδών επί τη βάσει των υπό της επιχειρήσεως τηρουμένων

βιβλίων, ταύτα λαμβάνονται υπ'όψει και εκτιμώνται ως προς την επάρκειαν αυτών καθ'όλην την διαχειριστικήν περίοδον, μη ούσης επιτρεπτής της κατατμήσεως της διαχειριστικής περιόδου εις μικρότερα χρονικά διαστήματα και της ως προς τι τούτων παραδοχής των τηρηθέντων βιβλίων της απορρίψεως δε αυτών ως προς τα λοιπά. Συνεπώς, η διαπίστωσις της ανεπαρκείας και ανακριβείας των τηρηθέντων βιβλίων και λοιπών στοιχείων δι'ωρισμένον τμήμα της κρινομένης διαχειριστικής περιόδου επάγεται την δι'όλην περίοδον εφαρμογήν της εξωλογιστικής μεθόδου δια την εξεύρεσιν των καθαρών κερδών, αδιαφόρου ούσης από της απόψεως ταύτης της δι'ετερον τμήμα της αυτής περιόδου τυχόν τηρήσεως πλήρων και ακριβών βιβλίων (ΣτΕ 172/1957).

Ενιαίος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος μέσα στην ίδια χρήση. Τοιούτος όμως καθορισμός των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως δια του μερισμού αυτής εις ορισμένας περιόδους και αντιστοίχως, ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών εκάστης περιόδου κατά ίδιον τρόπον υπολογισμού, αντίκειται εις τας διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1 και 33 παρ. 1 του ν.δ. 3323/55, κατά την αληθή έννοιαν των οποίων, γίνεται ενιαίως δι'εκάστην χρήσιν ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών. (ΣτΕ 11/1979).

Αντιλογισμοί. Οι γενόμενοι εις τα βιβλία πολλοί αντιλογισμοί ουδεμίαν ενέχουσιν ανεπάρκειαν, ουδέ τεκμηριούσι τι, αφορώντες μάλλον εις την ικανότητα του λογιστού της επιχειρήσεως. (Φορ. Εφ. Πατρών 372/1964).

Λογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων και

εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών. Ουδόλως αποκλείεται εις περίπτωσιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος να προσδιορισθώσι τα ακαθάριστα έσοδα εις ποσόν ίσον προς το εκ των βιβλίων προκύπτον εφ'όσον κατά την κρίσιν του Δικαστηρίου το ποσόν τούτο ανταποκρίνεται εις την πραγματικότητα. (ΣτΕ. 2743/1972).

Αυτοτέλεια χρήσεων. Εξωλογιστικόν προσδιορισμόν δύναται να συνεπαγάγουν διαπιστωθείσαι τυχόν ανακρίβειαι και ανεπάρκειαι των βιβλίων μόνον εφ'όσον αύται ανάγονται εις την κρινομένην χρήσιν. (Διοικ. Εφ. Αθ. 2158/1981).

- Ο Οικονομικός Εφορος δεν δεσμεύεται εκ της κατά τας προηγουμένας διαχειριστικής περιόδους διαφόρου υπ'αυτού αντιμετώπισεως της αυτής παραλείψεως, ως προς την ανεπάρκειαν των βιβλίων και το ανέφικτον του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων. (Συμ. Επικρ. 3956/1973).

- Το κρινόμενον έτος δεν επηρεάζεται εκ του ότι τα βιβλία του φορολογουμένου κατά τα 3 αμέσως προηγούμενα διαχειριστικά έτη εκρίθησαν ανεπαρκή λόγω ελλειψεως βιβλίου απογραφών, ε'όσον ουδεμίαν πλημμέλειαν περι των απογραφων ενάρξεως ή λήξεως διεπίστωσεν ο έλεγχος. (Φορ. Πρωτ. Αθ. 2226/1973).

Βιβλίο οικειοθελώς τηρούμενον. Ανελικρίνεται, ελλείψεις ή ανωμαλίας εις βιβλίον, οικειοθελώς υπό του επιτηδευματίου τηρούμενον, δεν θεμελιούσι μόνον αύται, δικαίωμα της φορολογικής αρχής, όπως προβή εις τον εξωλογιστικόν καθορισμόν των καθαρών κερδών, εφ'όσον δεν

βεβαιούται συγχρόνως ότι δ'αυτών ελέγχονται και αποδεικνύονται ανακριβείς και αι εν τοις επισήμοις βιβλίοις της επιχειρήσεως κατακεχωρισμένοι εγγραφαί. (ΣτΕ. 992/1957, 813/1958).

- Πλημμελής τυχόν τήρησις του ποραιρετικώς τηρουμένου βιβλίου αποθήκης και μη αναγραφή του είδους και της ποιότητος του πωλουμένου αγαθού εις τα δελτία λιανικής πωλήσεως δεν συνεπάγεται απόρριψιν των βιβλίων εκτος εάν εκ του εν λόγω βιβλίου αποδεικνύονται ανακριβή τα υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία. (ΣτΕ. 1224/1972).

Πλημμέλειες οφειλόμενες σε ιδιοτυπία των εργασιών της επιχειρήσεως. Το δικάσαν Εφετείον εδέχθη ότι αι υπό της φορολογικής αρχής διαπιστωθείσαι πλημμέλειαι εις τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας οφείλονται... κυρίως εις την ιδιοτυπίαν των εργασιών της επιχειρήσεως και όχι εις πρόθεσιν της εταιρείας προς απόκρυψιν κερδών και ότι ως εκ τούτου δεν συνιστούν λόγους ανεπαρκείας ή ανακριβείας των βιβλίων... Ούτω κρίναν το δικάσαν δικαστηριον ορθως εφήρμοσε το νόμον και επαρκώς ητιολόγησεν την προσβαλλομένην απόφασιν του. (ΣτΕ. 4074/1983).

Ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία. Και επί ανευρέσεως δευτέρων ανεπισήμων βιβλίων είναι δυνατόν να προσδιορισθώσι λογιστικώς τα κέρδη, εφ'όσον εξ αυτών προκύπτει σαφώς το ποσόν των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων ως και αι εξ αυτών εκπεστέαι δαπάναι. (Π.Φ.Δ. 1906/1962 και ΣτΕ. 4/1975).

- Περαιτέρω δε το Φορολογικόν Εφετείον έκρινε και

τούτο τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως ανακριβη και ανεπαρκή προς λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών αυτής επί τη αιτιολογία ότι εκ νομίμως επισχεθέντων ανεπισήμων εγγράφων αυτής και συγκρίσεως τούτων προς τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της αποδεικνύεται ότι αυτή αφ'ενος μεν κατεχώρει κατα σύστημα εις τα βιβλία της βάσει ανακριβών αποδείξεων τας δαπάνας μεταφορών αναγραφουσα ποσα μειονα των πράγματι καταβληθέντων, αφ'ετέρου δ'ενεφάνιζεν εις αυτά κέρδος έλασσον του πράγματι επιτυγχανομένου. Η αιτιολογία αύτη παρίσταται νόμιμος, ο δε περί του εναντίου λόγος αναιρέσεως, δι'ου προβαλλεται ειδικώτερον οτι το καθαρον κέρδος της ως άνω επιχειρήσεως έδει να εξευρεθή λογιστικώς δια της προσθήκης εις το εκ των βιβλίων αυτής προκύπτον κέρδος των ως άνω διαφορών, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. (ΣτΕ. 1587/1971).

- Του νόμου επιτρέποντος (άρθρον 50 Ν.Δ. 3323/55) όπως η αρχική εγγραφή και συνεπώς και η συμπληρωματική τοιαύτη στηριχθή εις πληροφορίας του Οικονομικού Εφόρου, παρέπεται ότι πολλώ μάλλον δύνανται αυται να στηριχθούν εις αποδείξεις αντλουμένας εκ τρίτης επιχειρήσεως, ξένης προς την φορολογουμένην. Νομιμως οθεν η προσβαλλομένη απόφασις έκρινεν ως νέα στοιχεία τα παρά τη εταιρεία... ανευρεθέντα και επισχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία αυτής, απορριπτέος δε ως αβάσιμος ο λόγος αναιρέσεως ότι ως νέα στοιχεία προκειμένου περί επιχειρήσεως ξένης προς την φορολογουμένην δύνανται να θεωρηθούν μόνον τα εξ επισήμων αυτής βιβλίων ή στοιχείων προερχόμενα. (ΣτΕ. 3431/1974).

- Κατ'άρθρο 57 Κ.Φ.Σ. (ν.δ. 4/68) η απόρριψις των βιβλίων ορισμένης επιχειρήσεως δύναται να στηρισθεί και εις συγκεκριμένα στοιχεία είτε επίσημα είτε ανεπίσημα τηρούμενα υπό τρίτων εφ'όσον ήθελε κριθή εκ της εκτιμήσεως αυτών ότι αι εν ταις βιβλίοις της επιχειρήσεως εγγραφαί είναι ανακριβείς και εκ της ανακριβείας αυτών καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως. (ΣτΕ 1550/1980).

ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Παράλειψη τηρήσεως βιβλίου αποθήκης. Η παράλειψις τηρήσεως βιβλίου Αποθήκης καθιστά ανέφικτον την εξακρίβωσιν της πωληθείσης ποσότητος εξ εκάστου εμπορευσίμου είδους της επιχειρήσεως και καθιστά τα βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή. Η παράλειψις αύτη δεν δύναται να αναπληρωθεί εκ του ότι αι απογραφαι ενάρξεως και λήξεως απεδείχθησαν ακριβείς διότι εκάτερον των βιβλίων αποθήκης και απογραφών εξυπηρετεί ιδιαίτεραν λογιστικήν ανάγκην. (ΣτΕ. 591/1968).

-Νόμιμος η απόρριψις των βιβλίων εκ της μη τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, συνέπεια της οποίας είναι αδυναμία λογιστικού καθορισμού των κερδών. (ΣτΕ. 1440/1964).

- Η μη τήρησις βιβλίου αποθήκης ειδών συσκευασίας και η μη έκδοσις δελτίων αναλώσεως αυτών δεν συνεπάγεται αναγκάως εξωλογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων, εφ'όσον η αναλογία των ειδών συσκευασίας προς τα παραχθέντα προϊόντα είναι ακριβής. (ΣτΕ. 2960/1974).

- Η μη τήρησις βιβλίου αποθήκης υπό του ασκούντος επιχειρήσιν κατασκευής τεχνικών έργων, ως προς τα χρησιμοποιούμενα δια την κατασκευήν των έργων υλικά, (άμμο, τσιμέντα, σίδηρα) δεν συνεπάγεται ανεπάρκειαν των τηρηθέντων βιβλίων, διότι ο επιτηδευματίας ούτος δεν δύναται να θεωρηθεί ούτε ως πωλητής αγαθών, ούτε και ως πωλητής αγαθών μετά προηγουμένην κατεργασίαν. (ΣτΕ. 3557/1974).

Πλημμελής τήρησις βιβλίου αποθήκης. Η ανεπαρκής τήρησις του βιβλίου αποθήκης δεν επάγεται κατά νόμον του

εξωλογιστικόν προσδιορισμόν αλλά μόνον οσάκις ήθελε κριθή υπό της φορολογικής αρχής ή των φορολογικών δικαστηρίων ότι συνεπέα της τοιαύτης ανεπαρκείας καθίστανται αδύνατοι αι ελεγκτικάί επαληθεύσεις.

- Η μη παρακολούθησις δια της αποθήκης των υλικών συσκευασίας δεν οδηγεί εις ανεπάρκειαν εφ'όσον πρόκειται περί χάρτου περιτυλίξεως και ουχί υλικών συσκευασίας περί των ομιλεί το άρθρον Β παρ. 2 του Κ.Φ.Σ. (Συμβουλίου Επικρατείας 4123/1977).

- Νόμιμος η αιτιολογία ότι αι πλημμέλειαι ήσαν ουσιώδεις, ως πλήττουσαι το κύρος των βιβλίων και καθιστώσαι ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών, η τοιαύτη δε κρίσις του δικαστηρίου της ουσίας, ως αναγομένη εις εκτίμησιν πραγμάτων, δεν υπόκειται εις τον έλεγχον του δικαστού της αναιρέσεως. (ΣτΕ. 2767/1975).

- Βεβαίωσις εν τη αποφάσει, ότι η πλημμέλεια του βιβλίου αποθήκης, καθιστά αδυνάτους τας ελεγκτικάς επαληθεύσεις, επάγεται τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν του εισοδήματος, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού της πλημμελείας ταύτης, ως ανακρίβειας ή ανεπαρκείας (ΣτΕ. 450 - 451/1974).

- Δεν αρκεί πάσα ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων και λοιπών στοιχείων της επιχειρήσεως δια την απόρριψιν τούτων και την προσφυγήν εις τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν του εισοδήματος, αλλ'απαιτείται όπως αι διαπιστούμεναι πλημμέλειαι είναι τοιαύται, ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός καθορισμός των αποτελεσμάτων. (ΣτΕ. 2211/1970).

- Η διαπίστωσις ανωμαλιών και πλημμελειών εις τα υπό

της επιχειρήσεως τηρούμενα βιβλία και στοιχεία δεν επιφέρει υποχρεωτικώς τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν του εισοδήματος αυτής, αλλά μόνον εφ'όσον ήθελε κριθή υπό του φορολογικού δικαστηρίου ότι συνεπεία των ανωτέρω ανωμαλιών καθίσταται εν τη συγκεκριμένη περιπτώσει ενάφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. (ΣτΕ. 2687/1972).

- Το Φορολογικόν Εφετείον δεχθέν την ανεπάρκειαν των βιβλίων της εταιρείας διότι αύτη κατεχώρει εις τεμάχια εις το βιβλίον αποθήκης ειδών συσκευασίας τα υπ'αυτής αγοραζόμενά είδη συσκευασίας, ενώ η ποσότης αυτών ανεγράφετο εις χιλιόγραμμα εις τα πλείστα των εκδιδομένων υπό των προμηθευτών τιμολογίων ορθώς τον νόμον ηρμήνευσε. (ΣτΕ. 450 - 1/1974).

- Η κατεχώρησις των αγορών εις το βιβλίον αποθήκης δια μονάδων μετρήσεων διαφόρων των εν τοις τιμολογίοις αναγραφόμενων τοιούτων δεν καθιστά τα βιβλία ανακριβή και ανεπαρκή, καθ'όσον η καταχώρησις αγορών δερμάτων δια μονάδων μετρήσεως, διαφόρων των εν τοις τιμολογίοις, αφορά μόνον εις περιπτώσεις των εριφοδερμάτων (των οποίων η καταχώρησις εις το βιβλίον αποθήκης συνετελείτο κατά τεμάχια, συμφώνως προς σχετικήν απόφασιν της Κ.Ε.Λ.Β.) και δεν απαντάται εις ετέρας, πλήν των εριφοδερμάτων, κατηγορίας δερμάτων. (Φορ. Εφ. Αθξ. 1215/1965).

Πλημμελής τήρησις του προαιρετικώς τηρουμένου βιβλίου αποθήκης. Πλημμελής τυχόν τήρησις του προαιρετικώς τηρουμένου βιβλίου αποθήκης και μη αναγραφή του είδους και της ποιότητος του πωλουμένου αγαθού εις τα δελτία λιανικής.

πωλήσεως δεν συνεπάγεται απόρριψιν των βιβλίων εκτός εάν εκ του εν λόγω βιβλίου αποδεικνύονται ανακριβή τα υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία. (ΣτΕ. 1224/1972).

- Ο επιτηδευματίας ο ανήκων εις την τετάρτην κατηγοριαν τηρήσεως βιβλίων τότε μόνον οφείλει να αναγράψει επί των εκδιδομένων υπ' αυτού διπλοτύπων αποδείξεων λιανικής πωλήσεως, το είδος και την ποσότητα του πωλουμένου αγαθού, όταν υποχρεούται εις τήρησιν βιβλίου αποθήκης και ουχί όταν τηρεί τούτο προαιρετικώς. Συνεπώς τυγχάνει αναιτιολόγητος η απόφασις ήτις προσδιορίζει εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα εκ μόνης της ανεπάρκειας των Δ.Λ.Π. χωρίς να βεβαιολογήται την υποχρέωσιν τηρήσεως βιβλίου αποθήκης. (ΣτΕ. 3955/1973).

- Προϋπόθεσις δια την ύπαρξιν υποχρεώσεως τηρήσεως βιβλίου αποθήκης τυγχάνει η πραγματοποίησις υπό του επιτηδευματίου ύψους ακαθαρίστων εσόδων τοιούτου, ώστε βάσει αυτού να ανήκει ούτος εις την τετάρτην κατηγοριαν τηρήσεως βιβλίων. Εμείς τηρούντες εν προκειμένω προαιρετικώς βιβλία τετάρτης κατηγορίας δεν υπέχετε υποχρέωσιν τηρήσεως βιβλίου αποθήκης. Εφ' όσον όμως καίτοι μη υπόχρεοι εις τήρησιν του Κ.Φ.Σ. καθοριζομένου, το τοιούτον επ' ουδενί λόγω δύναται να θεωρηθεί ανεπάρκεια των υπ' υμών τηρουμένων βιβλίων. Αλλως βεβαίως έχει το πράγμα εάν εκ των παρεχομένων υπό του βιβλίου τούτου στοιχείων διενεργηθώσιν υπό του φοροτεχνικού ελέγχου επαληθεύσεις εκ των οποίων προκύπτει η ανακρίβεια των τηρουμένων υπό της επιχειρήσεώς σας βιβλίων. Ευνόητον βεβαίως τυγχάνει ότι ίνα το ούτω τηρούμενον υπ' υμών βιβλίον αποθήκης έχει

αποδεικτική ισχύ έναντι του Οικον. Εφόρου ως προς τα παρεχόμενα υπ'αυτού στοιχεία δέόν να ενημερούται εμπροθέσμως. (Υπ. Οικον. Φ. 1898/1956).

Τυπικές πλημμέλειες που δεν θίγουν το κύρος του βιβλίου αποθήκης. Η μη καταχώρησις εις το βιβλίων αποθήκης των απογραφών ενάρξεως και λήξεως, δυσχεραίνει απλώς τον φορολογικόν έλεγχον, χωρίς όμως να καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών, καθ'όσον τα δεδομένα απογραφής ενάρξεως και λήξεως προκύπτουν εκ του βιβλίου των απογραφών. (Φορ. Πρωτ. Αθην. 2521/69).

- Εφ'όσον η παρακολούθησις των ηλεκτροδίων δια μιας μερίδος το έτος 1962 και δια τρίτων τοιούτων το έτος 1963 εγένετο διότι η ανάπτυξις της αποθήκης εις τόσας μερίδας του είδους όσαι αι προκύπτουσαι εκ του συνδυασμού κραμμάτων - αξίας - προελεύσεως, θα ήτο αντιοικονομική και πολυδάπανος, εν όψει και του γεγονότος ότι το είδος τούτο καλύπτει ποσοστόν 5% της όλης εμπορευματικής κινήσεως, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν είναι ικανή να στηρίξει ανεπάρκειαν ή ανακρίβειαν των βιβλίων. (Φορ. Εφ. Θεσ/νίκης 17/1970).

- Η μη αναγραφή της συνολικής αξίας του εμπορεύματος και της υπάρχουσας αδιαθέτου ποσότητος εξ ενός εκάστου είδους είναι ανωμαλίας μη καθιστώσαι ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών, διότι η μεν αξία της όλης ποσότητος εκάστου είδους εμπορεύματος εξευρίσκεται ευχερώς δι' απλής αριθμητικής πράξεως, εφ'σον ήτο αναγεγραμμένη ή τε ποσότης του εμπορεύματος και η τιμή μονάδος αυτού, η δε αδιάθετος ποσότης εκάστου είδους,

εμπορεύματος κατά την λήξιν της περιόδου ήτο δυνατόν να εξευρεθή εκ της απογραφής, ης την αρτιότητα δεν αμφισβητεί η Φορολογική Αρχή. (ΣτΕ. 2687/1972).

- Η μη καταχώρησις κατά την εξαγωγήν εκ της αποθήκης των πρώτων προς βιομηχανοποίησιν υλών αποτελεί παράβασιν, πλήν όμως εφόσον εξεδίδοντο δελτία εξαγωγής περιλαμβάνοντα άπαντα τα στοιχεία των εξαγομένων υλών, εις το τέλος δε της χρήσεως ανεγράφοντο άπαξ όλαι αι εξαχθείσαι πρώται ύλαι, συντρέχει τυπική παράβασις, μη καθιστώσα αδυνάτους τας ελεγκτικάς επαληθεύσεις. (Φορ. Εφετ. Πατρών 138/1969).

- Το γεγονός ότι δεν εκλείσθησαν αι τηρηθείσαι μερίδες εις το τέλος της χρήσεως, ώστε να προκύπτει η κατ'είδος, ποσότητα και αξίαν διακίνησις των εμπορευσίμων αγαθών, δεν αποτελεί κατά νόμον πλημμέλειαν περί την τήρησιν του βιβλίου αποθήκης. (ΣτΕ. 2694/1975).

- Επειδή εν σχέσει προς τ'ανωτέρω η αναιρεσιβαλλομένη απόφασις, ως εξ αυτής προκύπτει, δέχεται ότι, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, επί αγοράς αγαθών η καταχώρησις εν τω βιβλίω αποθήκης δέον να περιλαμβάνει τον αριθμόν του δελτίου εισαγωγής ή τον αριθμόν του τιμολογίου επί αγοράς εν τω εσωτερικώ επί πωλήσεως δε, τον αύξοντα αριθμόν τιμολογίου χονδρικής πωλήσεως ή αποδείξεως λιανικής πωλήσεως, κρίνει όμως περαιτέρω ότι η εν προκειμένω ενημέρωσις του βιβλίου αποθήκης μόνον βάσει τιμολογίων πωλήσεως, καίτοι αποτελούσα παράβασιν των διατάξεων του ρηθέντος Κώδικος, κολαστέαν κατά τας διατάξεις αυτού, δεν συνεπάγεται αδυναμίαν.

λογιστικού προσδιορισμού των κερδών, διότι δια της συγκρίσεως των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης και των λογιστικών βιβλίων της περί της πρόκειται επιχειρήσεως εις α αναγράφονται αι ενεργηθείσαι πράξεις εν συνδυασμώ προς τας φορτωτικές τα συνοδεύουσας τα σφάγια και εκ της μεταξύ των στοιχείων τούτων συμφωνίας επιτυγχάνεται ο λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και ο έλεγχος της αποκρύψεως κρέατος οία ούτε διεπιστώθη, αλλ' ούτε καν επιθανολογήθη υπό του ελέγχου, (ΣτΕ. 2211/1970).

Πιστωτικά υπόλοιπα στις καρτέλλες αποθήκης. Νομίμως και επαρκώς ητιολογημένη απόφασις η οποία έκρινεν ότι εκ της υπάρξεως πιστωτικών υπολοίπων εις τας καρτέλλας αποθήκης πορκύπτουν αγοραί εμπορευμάτων εξ αποκρυβεισών συναλλαγών και ότι ούτε δεν δύναται να προκύψει λογιστικώς το αποτέλεσμα της χρήσεως. (ΣτΕ. 909/1977).

Παράλειψη αναγραφής των ειδών κατ'ουσιώδη ποιοτική διάκριση. Παράλειψις τηρήσεως βιβλίου Αποθήκης και κατά ποιότητα του είδους, συνιστά ουσιώδη παράλειψιν έχουσαν ως συνέπειαν την αδυναμίαν ελέγχου του κόστους, του μικτού και καθαρού κέρδους και συνεπώς και των αποτελεσμάτων. (ΣτΕ. 3027/1973).

- Κρίνασα όθεν, η προσβαλλομένη απόφασις ότι νομίμως η εταιρεία ετήρησε το βιβλίον αποθήκης εις συγκεντρωτικής μερίδας, ήτοι κατά γενικήν κατηγορίαν των ειδών (γαρίδες, λιθρίνια, μπαρμπούνια, ψιλά - χονδρά καλαμαράκια κλπ.) και άνευ διαχωρισμού των ποιοτήτων των ιχθύων βάσει του μεγέθους αυτών, επί τω λόγω ότι το βιβλίον αποθήκης.

τηρείται μόνον κατ'είδος, ποσότητα κι αξίαν, ουχί δε και κατά ποιότητα, εσφαλμένως ηρμήνευσε και εφήρμοσε τον νόμον και δια τον λόγον τούτον είναι αύτη αναιρετέα εν τω συνόλω, δοθέντος ότι δεν είναι βέβαιον αν το φορολογικόν δικαστήριον και παρά την διαπίστωσιν της πλημμελείας, ως προς την τήρησιν του βιβλίου αποθήκης, θα κατέληγεν εις λογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων αυτής. (ΣτΕ. 121/1975).

- Κρίνασα όθεν, η προσβαλλομένη απόφασις ότι τα υπό της ομορρύθμου εταιρείας τηρηθέντα βιβλία, δεν είναι επαρκή ως εκ της μη τηρήσεως του βιβλίου αποθήκης και κατά ποιότητα ελαιών και ότι ο ισχυρισμός του αναιρεσειοντος καθ' ον δεν υφίστατο υποχρεώσις αναγραφής εις το βιβλίον αποθήκης και της ποιότητος, και αληθής υποτιθεμενος δεν αίρει την ανεπάρκειαν του τηρηθέντος βιβλίου αποθήκης, εφ' όσον δεν είχεν αρμοδίως επιτραπή η τήρησις του βιβλίου τούτου άνευ μνείας της ποιότητος των ελαιών, ορθώς τον νόμον ηρμήνευσε και εφήρμοσε. (ΣτΕ. 3226/1964, 1094/1968).

Ολιγοήμερη καθυστέρηση ενημερώσεως του βιβλίου αποθήκης. Ως προκύπτει εκ της προσβαλλομένης αποφάσεως, το δικάσαν δικαστήριον έκρινε ότι η μη εμπρόθεσμος ενημέρωσις του βιβλίου αποθήκης ωφείλετο εις το κρατούν σύστημα τελωνειακών διατυπώσεων κατά την εισαγωγήν του εμπορεύματος και ότι πάντως η ως άνω παράλειψις εμπροθέσμου καταχωρήσεως ήτο τυπική και ουδόλως συνεπήγετο αδυναμίαν λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της αναιρεσιβλήτου. Αναφέρεται δε περαιτέρω το εφετείον και εις

την Πρωτόδικον απόφασιν δια της οποίας επίσης εκρίθη περαιτέρω το εφετείον και εις την Πρωτόδικον απόφασιν δια της οποίας επίσης εκρίθη ότι η επ'ολίγας μόνον ημέρας καθυστέρησις ενημερώσεως του βιβλίου αποθήκης δι' ωρισμένα μόνον εμπορεύματα, τμηματικώς παραλαμβανόμενα εκ του τελωνείου, παρίστατο δεδικοιολογημένη εκ του γεγονότος ότι οι εκτελωνισταί απέστειλλον τα οικεία δικαιολογητικά εις την επιχείρησιν όχι κατά την ημέραν εξόδου του εμπορεύματος εκ του Τελωνείου αλλά βραδύτερον, παντως δε δεν ημπόδιζε την επαλήθευσιν των εγγραφών, διότι η ποσότης, η αξία και η ημερομηνία παραλαβής των εμπορευμάτων τούτων προέκυπτον εκ των διασαφήσεων εισαγωγής των τιμολογίων αγοράς και των αδειών εξόδου των εμπορευμάτων τούτων προέκυπτον εκ των διασαφήσεων εισαγωγής των τιμολογίων αγοράς και των αδειών εξόδου των εμπορευμάτων εκ του τελωνειακού χώρου. (ΣτΕ. 705/1977).

Ποσοτικά ελλείμματα (φύρα) αποθήκης. Εν περιπτώσει ποσοτικού ελλείμματος διαπιστουμένου κατά την απογραφήν των αποθεμάτων λήξεως ορισμένης διαχειριστικής περιόδου, η αξία του ελλείμματος, εφ'όσον τούτο δεν δικαιολογείται εκ της φυσικής απομειώσεως ή εξ ετέρου λόγου φθοράς ή καταστροφής των εμπορευμάτων, συνυπολογίζεται εις τα έσοδα της επιχειρήσεως εφ'όσον δεν υφίστανται συγκεκριμένα στοιχεία αποδεικνύοντα ότι το έλλειμμα προέρχεται εξ αποκρυβεισών πωλήσεων, των βιβλίων της επιχειρήσεως μη δυναμένων, εν τούτοις, εν ελλείψει τοιούτων στοιχείων, να χαρακτηρισθούν ως ανακριβών, διάφορος είναι εξ'άλλου, η περίπτωση καθ'ήν

διαπιστούται ότι το εν τη απογραφή εμφανιζόμενον έλλειμμα δεν υφίσταται πράγματι, αλλ'οφείλεται εις εσφαλμένην καταμέτρησην των αποθεμάτων, ότε η αξία του πλασματικού τούτου ελλείμματος προστίθεται εις την αξίαν των αποθεμάτων και ουχί εις τα έσοδα της επιχειρήσεως, γενομένης αναλόγου διορθώσεως και εις την απογραφήν ενάρξεως της αμέσως επομένης διαχειριστικής περιόδου κατά τον προσδιορισμόν των κατά την περίοδον ταύτην κτηθέντων κερδών. (ΣτΕ. 1818/1970. Ομοίως, 69, 1474/1961).

- Επί των περιπτώσεων τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, η διαπίστωσις ελλειμμάτων, τα οποία δεν δικαιολογούνται εκ της φυσικής απομειώσεως ή εξ άλλου λόγου καταστροφής, τότε μόνον δύναται να ανάγη εις τον χαρακτηρισμόν ως ανακριβών των τηρηθέντων βιβλίων όταν υφίστανται στοιχεία αποδεικνύοντα ότι τα ελλείμματα προέρχονται εξ αποκρυβειών πωλήσεων, και συνεπώς κατά την διάταξιν ταύτην, εκ μόνου του γεγονότος να συναχθή έλλειμμα μη δικαιολογούμενον εκ της φυσικής απομειώσεως δεν δύναται να συναχθή απόκρυψις πωλήσεων, αλλά δέον προς τούτο να υφίστανται στοιχεία αποδεικνύοντα την απόκρυψιν. ΣτΕ. 3956/1973).

- Επειδή εκ του Κ.Φ.Σ. προκύπτει ότι επί αδικαιολογήτων ποσοτικών ελλειμμάτων επιχειρήσεως τηρούσης βιβλίου αποθήκης περί των δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται εξ αποκρυβειών πωλήσεων, απαγορεύεται η απόρριψις των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ουδόλως όμως εκ των διατάξεων τούτων συνάγεται ότι επί επιχειρήσεως μη τηρούσης βιβλίου αποθήκης, δεν

δύναται "προσδιοριζομένων λογιστικώς των καθαρών κερδών αυτής", να προστεθεί εις τα έσοδά της η αξία των διαπιστουμένων αδικαιολογήτων ποσοτικών ελλειμμάτων, ως λογιστική διαφορά. (ΣτΕ. 566/1971).

- Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 και 2 εδ. β' του Ν.Δ. 4/1968 όταν η Φορολογική Αρχή κρίνει τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ειλικρινή και επαρκή και σ'αυτά εμφανίζονται εγγραφές εικονίζουσες ποσοτικά ελλείμματα διακινούμενων εμπορευμάτων, αποδιδόμενα από τον επιτηδευματία σε φυσική απομείωση (φύρα), η Φορολογική Αρχή, όταν προβάλλει ότι τα ελλείμματα αυτά, ολικά ή μερικά, δε δικαιολογούνται και ανάλογα, συνυπολογίζεται η αξία τους στα έσοδα, ως λογιστική διαφορά, έχει το βάρος της απόδειξης, με επίκληση συγκεκριμένων στοιχείων, για το μη δικαιολογημένο των ελλειμμάτων αυτών. (Διοικ. Εφ. Πειρ. 54/1986).

Διαπίστωση ελλειμμάτων και πλεονασμάτων από τη σύνταξη κλειστής αποθήκης και όχι από ενέργεια επίσημης απογραφής. Τέλος το δικάσαν δικαστήριο, εδέχθη ότι η διαπίστωση ελλειμμάτων και πλεονασμάτων μικράς αξίας, ήτοι συνολικής αξίας 25.606 δραχμών και ότι η διαφορά αυτή προέκυψε εκ της ενεργείας "κλειστής αποθήκης" και όχι εξ ενεργείας επίσημου απογραφής. Ως προς την πλημμέλειαν ταύτην το φορολογικόν δικαστήριο έκρινεν, εν όψει της μικράς αξίας των εμπορευμάτων τούτων και της εκτάσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητος της αναιρεσιβλήτου, ότι η εν λόγω διαφορά δεν ωφείλετο εις πρόθεσιν αποκρύψεως των

οικονομικών αποτελεσμάτων και ότι η πλημμέλεια δεν επηρέαζεν ουσιωδώς τα εν λόγω αποτελέσματα ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός. (ΣτΕ. 705/1977).

Φύρα βιομηχανοποιήσεως.

- Η προσβαλλομένη απόφασις απέρριψε τον σχετικόν προς το ύψος της φύρας βιομηχανοποιήσεως λόγον εφέσεως της αναιρεσειούσης εταιρείας επί τη σκέψει, ότι ως ειδικώτερον εκτίθεται ανωτέρω, το πρωτοδίκως αναγνωρισθέν δια την επιχείρησιν της αναιρεσειούσης εταιρείας ποσοστόν αοράτου φύρας εκ. 1,44% ήτο ανώτερον του εις την ομοειδή επιχείρησιν Β και Σία παρουσιασθέντος ποσοστού 1,08% ούτως όμως η προσβαλλομένη απόφασις περιορίζεται εις την σύγκρισιν μόνον του εν εκατέρα επιχειρήσει παρουσιασθέντος ποσοστού αοράτου φύρας άνευ συσχέτισεως τούτου προς το ποσοστόν ορατής φύρας, μολονότι η συσχέτιση αύτη είναι αναγκαία προς προσδιορισμόν της συνολικής φύρας, δοθέντος ότι το εν της επιχειρήσει Β και Σία εμφανιζόμενον μικρότερον ποσοστόν ορατής φύρας, όπερ ενεφάνιζεν αύτη. Οθεν, κατά το μέρος τούτο, η προσβαλλομένη απόφασις ελέγχεται πλημμελώς ητιολογημένη και αναιρετέα. (ΣτΕ. 1138/1970).

- Πλημμελής αιτιολογία, καθ'ην το δικαστήριον δεν εστήριξε την κρίσιν του περί του ποσοστού της φύρας βιομηχανοποιήσεως εις συγκεκριμένα στοιχεία, σχετικά προς τας ειδικάς συνθήκας λειτουργίας της επιχειρήσεως κατά την κρινομένην περιόδον και αποδεικνύοντα την ανακρίβειαν των

εγγραφών της φορολογουμένης. (ΣτΕ. 2898/1973).

- Εμφάνισης εις τα βιβλία της επιχειρήσεως υπερβολικής φύρας συνιστά απόκρυψιν παραγωγής και συνεπώς λογον απορίψεως των βιβλίων. Ο χαρακτηρισμός της φύρας ως υπερβολικής δέον να συνάγεται εκ της ερεύνης των συγκεκριμένων συνθηκών λειτουργίας μιας ορισμένης επιχειρήσεως. Εν περιπτώσει εξαγωγής συμπερασμάτων περί υπερβολικού χαρακτήρος εμφανιζομένης φύρας, βάσει συγκρίσεως προς ετέρας ομοειδείς βιομηχανίας, αύται πρέπει ν'αφορούν επεξεργασίαν πρώτης ύλης της αυτής προελεύσεως και ποιότητος. (Ελ. Συν. 236/1958).

- Η απόκρυψις παραγωγής λόγω εμφανίσεως φύρας μεγαλύτερας της πραγματικής συνιστά ανακρίβειαν των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως. (Ελ. Συν. 10/1955).

- Αν εκ της εκτιμήσεως του προσαγομένου πραγματικού υλικού ήθελε πεισθή το φορολογικόν δικαστήριον ότι η βιομηχανική αποδοσις της προς επεξεργασίαν αγορασθείσης α' ύλης είναι πράγματι μείζων της εν τοις βιβλίοις της επιχειρήσεως αναγραφομένης, αναμφισβητήτως η τοιαύτη απόκρυψις παραγωγής αποτελεί ανακρίβειαν των εμπορικών βιβλίων της επιχειρήσεως. (Ελ. Συν. 109/1952).

- Ανακρίβειαν συνεπαγομένην απόρριψιν των βιβλίων συνιστά και η υπό της επιχειρήσεως εν τοις τηρουμένοις υπ'αυτής βιβλίοις αποδεδειγμένη εμφάνισις απωλείας (φύρας) κατά την βιομηχανοποίησιν μείζονος της πραγματικής τοιαύτης, αφού δια της τοιαύτης εμφανίσεως επιτυγχάνεται

υπό της επιχειρήσεως απόκρυψις της παραγωγής. (Ελ. Συν. 985, 986/1951).

- Εάν η βιομηχανική απόδοσις της προς επεξεργασίαν αγορασθείσης πρώτης ύλης είναι πράγματι μείζων της εν τοις βιβλίοις της επιχειρήσεως αναγραφομένης, αναμφισβητήτως η τοιαύτη απόκρυψις παραγωγής, αποτελεί ανακρίβειαν των βιβλίων. (Ελ. Συν. 1295/1951).

- Η εμφανιζομένη φύρα κατά την βιομηχανικήν επεξεργασίαν είναι άσχετος προς την υπό του άρθρου 53 παρ. 2 Κ.Φ.Σ. (τώρα 43 παρ. 2) ρυθμιζομένην φυσικήν απομειώσιν ή εξ ετέρου λόγου καταστροφήν των εν τη αποθήκη εμπορευμάτων, αν δε αύτη κρίνεται υπερβολική και αδικαιολόγητος, εν όψει των ειδικών συνθηκών παραγωγής, άγει εις απόρριψιν των βιβλίων, ως εκ της μη εμφανίσεως παραγωγής προϊόντων και της συναγομένης αποκρύψεως πωλήσεων. (ΣτΕ. 1289/1959, Π.Φ.Δ. Θεσ/νίκης 1429/1964).

- Ορθώς εκρίθησαν ανεπαρκή και ανακριβή τα βιβλία και διότι ενεφανίσθη υπερβολικόν ποσοστόν απομειώσεως (φύρας) από πρώτης ύλης εις έτοιμον προϊόν κατά το υπό κρίσιν έτος, εν σχέσει προς τα υπό του Υπουργείου Εμπορίου γενόμενα δεκτά ποσοστά φύρας νηματοποιήσεως ως προς τα υπό ομοειδών επιχειρήσεων εμφανιζόμενα τοιαύτα (Ελ. Συν. 325/1953).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής.

- Η μη τήρησις του βιβλίου τούτου δεν οδηγεί εις εξωλογιστικόν προσδιόρισμόν των κερδών, εφ'όσον η επιχείρησις περιέλαβε τα καταχωριστέα στοιχεία εις

ιδιαίτερον χώρον ετέρων θεωρημένων βιβλίων. (Συμβουλίου Επικρατείας 3293/1978).

- Η μη τήρησις βιβλίου ποσοτικής παραλαβής και παραδόσεως δεν αποτελεί λόγον απορρίψεως των βιβλίων, εφ'όσον εν τη εκθέσει ελέγχου δεν αναφέρονται συγκεκριμένα περιστατικά αποστολής και παραλαβής αγαθών, μη συνοδευομένων υπό τιμολογίων, ότε θα ανέκυπτε περίπτωση τήρησεως τιοούτου βιβλίου. (Φορ. Εφετ. Θεσ/νίκης 344/1970).

- Ορθώς τον νόμον εφήρμοσε το δικάσαν δικαστήριο κρίναν ότι η μη τήρησις βιβλίου ποσοτικής παραλαβής δια τα υπό της επιχειρήσεως παραλαμβανόμενα εκ των προμηθευτών της αγαθά μη συνοδευόμενα δια τιμολογίων πωλήσεως καθιστά αδύνατον τον έλεγχο της διακινήσεως των ως άνω ειδων. (ΣΤΕ. 3214/1980).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο Ταμείου - πιστωτικά υπόλοιπα.

- Το εκ δρχ. 768 έλλειμμα του ταμείου, ασήμαντον εν σχέσει με τα εκ δρχ. 10.815.801 ακαθάριστα έσοδα, οφείλεται προφανώς εις παραδρομήν, αποκλείουσαν την ανεπάρκειαν ή ανακρίβειαν των βιβλίων και τέλος το εκ δρχ. 125.913 έλλειμμα του Γενικού Ταμείου δεν υπήρξε πραγματικόν, δεδομένου ότι κατά την πρακτικήν των επιχειρήσεων των μη διαθετουσών χρηματοκιβώτιον, ως εν προκειμένω, τα μείζονα χρηματικά ποσά φυλάσσονται υπό των ταμίων οίκοι εκ του φόβου των νυκτερινών διαρρήξεων. Οθεν, κατ'ορθήν των πραγμάτων εκτίμησιν η εκκαλουμένη απόφασις έκρινε τα

τηρηθέντα βιβλία ακριβή και επαρκή και προέβη εις τον λογιστικόν προσδιορισμόν του εισοδήματος και απορριπτέα κρίνεται η έφεσις του Οικονομικού Εφόρου ως αβάσιμος. (Διοικ. Εφετ. Αθ. 436/1977).

- Επειδή η αναιρεσιβαλλομένη απόφασις δέχεται ότι το βιβλίον ταμείου ενεφάνιζε πιστωτικά υπόλοιπα την 31.5.60, την 30.6.60 και την 30.7.60, εξ ου το δικαστήριον συνήγαγεν απόκρυψιν εσόδων και άρα ανακρίβειαν των εγγραφών καθιστώσαν ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν. Ο αιτών εις αντίκρουσιν των ρηθεισών πλημμελειών, είχε προβάλει δια του υπομνήματός του ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου ότι εις το παρ'αυτού τηρηθέν βιβλίον πράγματι μόνον χρεωστικά υπόλοιπα υπήρχον και ότι τα εμφανισθέντα πιστωτικά υπόλοιπα εις το τέλος 3 μηνών ωφείλοντο εις το ότι έκαστος μην εκελίετο αυτοτελώς, χωρίς να μεταφέρεται το αποτέλεσμα του προηγούμενου μηνος εις τον επόμενον και ότι εάν εγίνετο αναμόρφωσις, ούτως ώστε να φαίνεται η συνέχεια, θ'απεκαλύπτετο ότι ουδέποτε υπήρξε πιστωτικόν υπόλοιπον, εάν μάλιστα ελαμβάνετο υπ'όψιν και η δαπάνη του τεκμαρτού ενοικίου, μη έχουσα πραγματικόν αντίκρουσμα κάπερ αναγραφομένη. Εις τον ουσιώδη ισχυρισμόν, τούτον, όστις συνωδεύετο και υπό αναμορφώσεως των εγγραφών, η αναιρεσιβαλλόμενη ουδόλως απαντά, είναι όθεν αναιρετέα δι'έλλειψιν αιτιολογίας. (ΣτΕ. 576/1968).

- Το Δικαστήριον κρίνει ότι η ύπαρξις πιστωτικών υπολοίπων κατά διάφορα χρονικά διαστήματα αναφερομενα εις σημαντικά ποσά και καλυπτομένων δια καταθέσεων συνολικού

ύψους 571.000 δρχ. έναντι αναλήψεως 38.190 μόνον δρχ. αποδεικνύει αναμφισβητήτως απόκρυψιν πωλήσεων αναγομένων εις μεγάλην κλίμακα. Η ύπαρξις πιστωτικού υπολοίπου εν τω βιβλίω ταμείου και δη εις τοιαύτην έκτασιν δεν είναι νοητή, καθ'όσον το ταμείον δεν δύναται να δώσει πλείονα των όσων έχει. Δεδομένου όμως ότι τούτο εμφανίζεται ενίοτε δίδον περισσότερα των όσων έχει παρέπεται ότι η επιχείρησις πραγματοποιεί εισπράξεις εκ πωλήσεων τας οποίας όμως δεν εμφανίζει εις το βιβλίον ταμείου, αποκρύπτουσα ούτω μέρος του κύκλου εργασιών. Την τοιαύτην ανωμαλίαν το Δικαστήριον θεωρεί ως ουσιώδη ανακρίβειαν των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων. (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 8892/1964).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο - ελευθέρων επαγγελματιών.

- Η μη κανονική ενημέρωσις του βιβλίου ελευθέρου επαγγελματίου αποτελεί μεν παράβασιν δίδουσαν λαβήν εις επιβολήν κυρώσεων, δεν έχει όμως ως αποτέλεσμα την αλλοίωσιν των δεδομένων των προκυπτόντων εκ των αποδείξεων επαγγελματικών εισπράξεων δοθέντος ότι τα στελέχη των αποδείξεων τούτων φέρουσι θεώρησιν του Οικονομικού Εφόρου και συνεπώς δεν δύνανται ν'αλλοιωθώσιν ή ν'αντικατασταθώσιν δι'άλλων προς τον σκοπόν αποκρύψεως των πραγματικών ακαθαρίστων εσόδων. (Διοικ. Εφετ. Θεσ/νίκης 391/1962).

- Ινα υπάρξει ανακρίβεια του βιβλίου αμοιβών δαπανών (τώρα εσόδων - εξόδων) και χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των εκ δικηγορίας εσοδων, δεν αρκεί μόνον η διαπίστωσις ότι ο δικηγόρος παρέχει και ετέρας, πλήν των

εμφαινομένων εν τω βιβλίω υπηρεσίας, αλλ' απαιτείται προσέτι η εκ συγκεκριμένων στοιχείων διαπίστωσις της εισπράξεως υπ' αυτού αμοιβής μη καταχωρηθείσης ή καταχωρηθείσης μεν αλλά δια ποσόν έλασσον του πράγματι εισπραχθέντος. (ΣτΕ. 1754/1961).

- Επί απορρίψεως του βιβλίου λόγω μη καταχωρήσεως εν αυτώ ορισμένων αμοιβών εκ παραστάσεων, δέον να βεβαιούται ητιολογημένως ότι καθίσταται και αδύνατος η εξαγωγή του αποτελέσματος επί τη βάσει των καταχωρημένων αμοιβών εκ παραστάσεων και της προσθήκης του κατωτάτου ορίου των κατά τον Κώδικα περί δικηγόρων αμοιβών των αντιστοιχουσών εις τας μη καταχωρηθείσας τοιαύτας. (ΣτΕ. 903/1958).

- Ουχί νομίμως απερρίφθη υπό του ελέγχου ως ανακριβές το βιβλίον αμοιβών δαπανών ελευθέρου επαγγελματίου, επί τη αιτιολογία ότι τα εν αυτώ εμφανιζόμενα έσοδα κατά βασίμους πληροφορίας του φορολογικού ελέγχου, αλλά και δι' ιδίας αυτού αντιλήψεως, δεν απεικονίζουν την αληθή έκτασιν των εργασιών του και αφίστανται των πραγματικών τοιούτων, διότι πρόκειται περί καλού επιστήμονος με σταθεράν πελατείαν, καθ' όσον η τοιαύτη αιτιολογία είναι αόριστος και απηχεί την υποκειμενικήν αντίληψιν αυτού. (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 3993/1963).

- Η μη καταχώρησις υπό του οδοντιάτρου των αποδείξεων αγοράς χρυσού, αποτελούσα τυπικήν παράβασιν συνεπαγομένην την επιβολήν των κυρώσεων του Κ.Φ.Σ., δεν δύναται να έχει ως συνέπειαν την απόρριψιν του τηρηθέντος βιβλίου ως ανακριβούς αλλά την απόρριψιν της δαπάνης μη εκπιπτομένης.

εκ των ακαθαρίστων εισπράξεων. (Διοικ. Εφετ. Θεσ/νίκης 391/1962).

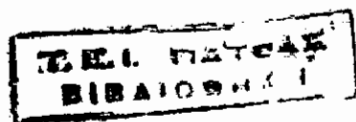
- Η μη αναγραφή εις αποδείξεις εισπράξεως αμοιβών των διευθύνσεων πελατών, τότε μόνον θα καθιστά ανέφικτον τον έλεγχο της ακριβείας τούτων, όταν ο προσφεύγων, επί τη αιτήσει του ελεγκτού, ηρνείτο να παράσχη τας δεούσας πληροφορίας, όπερ παρέλειψε να πράξη ούτος και συνεπώς η παράλειψις αύτη δεν δύναται να κριθεί ως ανακρίβεια μη δυναμένη να αναπληρωθεί άλλοθεν. (ΣτΕ. 2126/1952).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στα τιμολόγια

Εισφορά εμπορευμάτων στην εταιρεία από τον εταίρο. Η μη έκδοσις τιμολογίων υπό του εταίρου προς την εταιρείαν δια την μεταβίβασιν εμπορευμάτων υπό μορφήν εισφοράς συνεπάγεται ανεπάρκειαν των βιβλίων. (ΣτΕ. 2033/1958).

Πώληση λαχείων. Νομικώς το λαχείο αποτελεί ανώνυμο χρεόγραφο, με το οποίο ο εκδότης του υπόσχεται στον κομιστή του την καταβολή ορισμένου ποσού, εφόσον κληρώσει ο αριθμός αυτού. Επειδή δε οι διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Φ.Σ. δεν εφαρμόζονται επί πωλήσεως χρεωγράφων, έπεται ότι και επί πωλήσεως λαχείων δεν έχουν εφαρμογήν οι διατάξεις αυτές ως και οι λοιπές περι πωλήσεως αγαθών διατάξεις του αυτού κώδικα. (Υπ. Οικ. Π. 4749/1977).

Προσωρινή επιμέτρηση τεχνικών έργων. Επί εκτελέσεως υπό επιτηδευματίου, χάριν ετέρου επιτηδευματίου, οίωνδήποτε τεχνικών έργων κλπ. η προσωρινή επιμέτρησις των έργων τούτων αποτελεί την αφετηρίαν της προθεσμίας του μηνός, εντός της οποίας δέον όπως εκδοθή το εν τη διατάξει ταύτη



προβλεπόμενον τιμολόγιον και δεν αποτελεί αύτη στοιχείον αναγκαίον δια την νόμιμον έκδοσιν του τιμολογίου τούτου, δοθέντος ότι εν τη διατάξει ταύτη δεν προβλέπεται έγγραφον τι στοιχείον περί της γενομένης επιμετρήσεως. (ΣτΕ. 3565/76).

Εικονικά τιμολόγια. Εκδοσις πλαστών και εικονικών τιμολογίων αποτελεί λόγον απορρίψεως των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως. (ΣτΕ. 390/1961, Ελ. Συν. 14/1958).

- Αναγραφή ανακριβών ή ανυπάρκτων διευθύνσεων επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεσις αυτών υπό της φορολογικής υπηρεσίας συνιστά ανακρίβειαν λόγω εικονικότητος των τιμολογίων. (Φορ. Εφετ. Αθ. 5667/1970).

- Ορθώς απορρίπτονται τα βιβλία επιχειρήσεως λόγω εικονικότητος τιμολογίων πωλήσεως με εκπτώσεις υψηλές και αδικαιολόγητες, πράξις η οποία συνιστά ανακρίβειαν. (ΣτΕ. 210/1978).

- Η έκδοσις εικονικών τιμολογίων πωλήσεως προς κάλυψιν συναλλαγματικών αποδοχής πελατών, προς τον σκοπόν προεξοφλήσεως αυτών δια χρηματοδοτήσιν, είτε του εκδότη των τιμολογίων είτε των πελατών του, δεν αποτελεί ανακρίβειαν των βιβλίων. (Διοικ. Εφετ. Αθ. 2667/1977).

- Ορθώς τα βιβλία της επιχειρήσεως εθεωρήθησαν υπό της φορολογικής αρχής και του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου ανακριβή και καθιστώντα ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των καθαρών κερδών αυτής, επί τη αιτιολογία ειδικώτερον ότι αι αφορώσαι εις τα ως άνω τιμολόγια συναλλαγαί ουδέποτε έλαβον.

χώραν η δε επιχειρήσεις ενήργησε τας σχετικές προς τας συναλλαγάς ταύτας εγγραφάς εις τα βιβλία της προς διόγκωσιν των δαπανών της εφ'όσον ο εκδότης των τιμολογίων δεν ανευρέθη και συνεπώς δεν ήτο υπαρκτόν πρόσωπον. (ΣτΕ. 491/1975).

- Η καταχώρησις των εικονικών τιμολογίων εις τα τηρούμενα υπό του επιτηδευματίου βιβλία δεν συνιστά ιδιαιτέραν κεχωρισμένην παράβασιν του Κωδ. Φορ. Στοιχείων δι'ην δέον να επιβάλλεται κεχωρισμένον πρόστιμον, αλλά μέσον πραγματώσεως και τελέσεως της παραβάσεως της εκδόσεως εικονικών τιμολογίων, διότι μόνο η έκδοσις εικονικών τιμολογίων άνευ καταχωρήσεως των εις τα υπό του επιτηδευματίου τηρούμενα βιβλία είναι πράξις νομικώς αδιάφορος από απόψεως Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων (Φορ. Εφ. Αθην. 4426/1972).

- Εάν το πλείστον του υλικού εκ των επισχεθέντων ανεπισημών στοιχείων συνιστάται εις πρόχειρα σημειώματα, λογαριασμούς ή καταστάσεις άνευ συγκεκριμένης αιτιολογίας ή άνευ συγκεκριμένων ενδείξεων περί του εκδόσαντος ή υπογράφοντος ταύτα δεν εδραιούται απόδειξις περί της εικονικότητος των τιμολογίων. (ΣτΕ. 2947/1974).

Πώληση αγαθών σε τιμή υψηλότερη της νόμιμης. Η διατινών τιμολογίων πώλησις αγαθών εις υπερτέραν της νομίμου τιμής δεν συνιστά παράβασιν του Κ.Φ.Σ. (και συνεπώς ανεπάρκειαν), αλλά παράβασιν του αγορανομικού Κώδικος. (Φορ. Εφετ. Αθ. 5541/1970).

Πώληση αγαθών σε τιμές χαμηλότερες των κανονικών. Δεν...

συνιστά ανακρίβειαν των βιβλίων και στοιχείων η έκδοσις τιμολογίων πωλήσεως υπό επιχειρήσεως τινός προς συγγενή της εταιρείαν με τιμάς κατωτέρας των κανονικών. (Ελ. Συν. 27/1952).

Παράλειψη ή καθυστέρηση καταχωρήσεως τιμολογίων αγοράς. Η μη καταχώρησις τιμολογίων αγοράς πρώτων υλών, ως επίσης και η ασυμφωνία τιμολογίων εκδοθέντων παρά της επιχειρήσεως προς τα βιβλία των αγοραστών, άγει εις την κρίσιν ότι δεν εμφανίζεται η πραγματική κατάστασις των εργασιών της επιχειρήσεως εν τω συνόλω της, δι' ο και αι παραλείψεις αύται δικαιολογούν πλήρως τον χαρακτηρισμόν των βιβλίων της επιχειρήσεως ως ανακριβών και μη ληπτέων υπ' όψει κατά τον καθορισμόν εξωλογιστικώς του φορολογητέου κέρδους. (ΣτΕ. 1529/1954).

- Η επί βραχύ χρονικόν διάστημα (επί τινας ημέρας) καθυστέρησις της καταχωρήσεως δύο μόνον τιμολογίων αγοράς, αξίας δρχ. 2.618, ήτοι αξίας κρινομένης ως ασημάντου εν σχέσει με τον κύκλον εργασιών της επιχειρήσεως, πραγματοποιησάσης κατά την κρινομένην περίοδον ακαθάριστα έσοδα εκ δρχ. 7.135.800, δεν είναι ικανή, ούτε δύναται νομίμως, άνευ ετέρου, να επηρεάσει την ειλικρίνειαν των βιβλίων και να οδηγήσει εις απόρριψιν τούτων ως ανεπαρκών. (ΣτΕ. 2894/1973).

- Η εκπρόθεσμος καταχώρησις ενίων τιμολογίων αγοράς, εφ' όσον δεν απεδείχθη ότι εγένετο εκ δόλου προς απόκρυψιν εσόδων, δεν καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών. (ΣτΕ. 15/1971).

- Η μη καταχώρησις ενίων τιμολογίων τα οποία κυρώθησαν δεν αποτελούν ανακρίβειαν των βιβλίων. (Διοικ. Εφετ. Αθην. 2667/1977).

- Η μη εγγραφή εις τα βιβλία τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων μικράς αξίας δεν άγει αυτή και μόνον εις απόρριψιν των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών, ούτε συνάγεται εκ τούτων, ότι εγένοντο και άλλαι αγοραί άνευ τιμολογίων και άνευ καταχωρήσεως των εις τα βιβλία. (ΣτΕ. 2920/1973).

- Μη αμφισβητουμένου του καταβληθέντος ποσού εις τρίτους, η μη έκδοσις τιμολογίου, αλλ' αποδείξεων επαγγελματικών δαπανών, συνιστώσα όλως τυπικήν παράβασιν, δεν αποτελεί σοβαράν ανεπάρκειαν, ώστε να καθιστά αδύνατον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των οικονομικών αποτελεσμάτων. (Δευτ. Φορ. Δικ. Αθην. 2303/1965).

Ξέσματα και διορθώσεις. Ξέσματα και διορθώσεις ποσοτήτων εις το στέλεχος των τιμολογίων εις ευρυτάτην έκτασιν, καθιστούν ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων, διότι άγουν εις αλλοίωσιν των πραγματικών δεδομένων των βιβλίων και κωλύουν τας ελεγκτικές επαληθεύσεις. (ΣτΕ. 1372/1977).

- Η διόρθωσις εκδοθέντων τιμολογίων χονδρικής πωλήσεως συνεπεία προδήλου λογιστικού λάθους εν όψει και του γεγονότος ότι ο Οικονομικός Εφορος δεν ισχυρίζεται ουδέ πιθανολογεί απόκρυψιν εσόδων ουδόλως συνιστά ανεπάρκειαν ή ανακρίβειαν των δεδομένων των βιβλίων. (Φορ. Πρωτ. Αθ. 3091/1968).

Έκδοση τιμολογίων εκ πλειόνων σειρών χωρίς προηγούμενη έγκριση του Οικονομικού Εφόρου. Η έκδοσις τιμολογίων εκ δύο σειρών εκ κινητών φύλλων, άνευ προηγουμένης εγκρίσεως του αρμοδίου Οικονομικού Εφόρου δεν καθιστά αδυνάτους τας ελεγκτικές επαληθεύσεις, άλλωστε, καθ'α ισχυρίζεται η εκκαλούσα και δεν αντιλέγει η φορολογική αρχή επί σειράν ετών η εκκαλούσα ούτω εξέδιδε τα τιμολόγια, χωρίς ο τρόπος ούτος να θεωρηθεί μη νόμιμος και να υποδειχθή αυτή η κατ'άλλον τρόπον έκδοσις των. (Φορ. Εφ. Πατρών 138, 139/1969).

- Η έκδοσις πλειόνων σειρών τιμολογίων χονδρικής πωλήσεως και δελτίων λιανικής πωλήσεως, άνευ εγκρίσεως του Οικονομικού Εφόρου συνιστά παράβασιν των διατάξεων του Κ.Φ.Σ., συνεπαγομένην την επιβολήν προστίμου, δεν άγει όμως εις αδυναμίαν λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν δικαιολογεί την απόρριψιν των βιβλίων ως ανεπαρκών. (Συμβ. Επικρ. 2984, 2985/1973).

Αγορές χωρίς τιμολόγιο, βάρος αποδείξεως συναλλαγής. Εκ της διατάξεως της απρ. 9 του άρθρου 25 του Β.Δ. 1'956 περι Κ.Φ.Σ. (αντίστοιχη διάταξη άρθ. 29 παρ. β Π.Δ. 99/1977) οριζούσης ότι, το βάρος της αποδείξεως της συναλλαγής φέρει ο υπόχρεος εις έκδοσιν τιμολογίου, όστις δικαιούται να ζητεί από τον αντισυμβαλλόμενον απόδειξιν παραλαβής, σαφώς προκύπτει ότι, οσάκις η φορολογική Αρχή επικαλείται αγοράν μη καταχωρηθείσαν εν τοις βιβλίοις του αγοραστή, φέρει αύτη το βάρος της αποδείξεως της συναλλαγής. Εν προκειμένω η φορολογική Αρχή προς στήριξιν

της ως άνω πλημμελείας επεκαλέσθη απλώς το υπ' αριθ. έγγραφον του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, εις ο αναφέρετο ότι η ελεγχόμενη προέβη εις αγοράς άνευ τιμολογίων... Η τοιαύτη όμως συναλλαγή μη αποδεικνυομένη δι' αποδείξεως παραλαβής, εκδοθείσης υπό του αγοραστού ή δι' οιοδήποτε άλλου νομίμου μέσου, δεν δύναται - δεδομένου και του ότι αρχήθεν απεκρούσθη αύτη υπό της ήδη εκκαλούσης - να θεμελιώσκει κατά νόμον κρίσιν περι της ανακριβείας των βιβλίων. (Φορ. Εφ. Αθ. 3596/1972).

- Οσάκις η φορολογούσα Αρχή επικαλείται τιμολόγιον πωλήσεως εκδοθέν παρά τρίτου, ίνα στηρίξει επ' αυτού πλημμέλειαν εις τα εγγραφάς των βιβλίων του αγοραστού, φέρει αύτη το βάρος της αποδείξεως ότι επραγματοποιήθη η συναλλαγή. (ΣτΕ. 60/1972).

- Η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της αποδείξεως ότι προορισμός των πωληθέντων αγαθών είναι η κάλυψις επαγγελματικών και ουχί προσωπικών αναγκών του επιτηδευματίου. Εφ' όσον όθεν η επιχείρησις (πωλήτρια) δεν εγνώριζε τον προορισμόν των αγορασθέντων αγαθών, τουτέστιν ότι ταύτα προορίζοντο δια τας επαγγελματικές ανάγκας του επιτηδευματίου, ορθώς εξέδωκε δελτίον λιανικής πωλήσεως αντί τιμολογίου. (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 6589/76).

Μη αναγραφή των κατά νόμο στοιχείων επί των τιμολογίων. Η μη αναγραφή του ονοματεπώνυμου, διευθύνσεως, είδους, ποιότητας, και ποσότητας εις ένια τιμολόγια πωλήσεων ανερχομένων εις ελάχιστον ποσόν, δεν συνιστά ουσιώδη πλημμέλειαν, επηρεάζουσιν το κύρος των βιβλίων.

(Φορ. Εφετ. Αθ. 3605/1970).

- Η επί τριών τιμολογίων πωλήσεως αξίας δρχ. 780 επί συνόλου εκδοθέντων τιμολογίων αξίας δρχ. 1.000.000, μη αναγραφή αναλυτικώς των πωληθέντων αγαθών δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων, αφού αφορά ασήμαντον ποσόν εν σχέσει προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως. (Φορ. Εφ. Αθ. 5541/1970).

- Η μη αναγραφή εις τα τιμολόγια πωλήσεων της εις χιλιόγραμμα χωρητικότητας των κυτίων των τυποποιημένων από απόψεως συσκευασίας προϊόντων δεν καθιστά αδυνάτους τας ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφ'όσον εις τα τιμολόγια πωλήσεως ανεγράφετο ο αριθμός των χαρτοκιβωτίων, και ο αριθμός των κυτίων εκάστου χαρτοκιβωτίου και ήτο γνωστή η χωρητικότης των κυτίων κατά τας ανωτέρω διακρίσεις εκ των εκδοθέντων δελτίων παραγωγής. (Φορ. Εφ. Πατρών 138, 139/1969).

- Η μη αναγραφόμενη ποιότης του αγοραζομένου συσπόρου βάμβακος εις τα τιμολόγια αναγράφεται επί των εκδιδομένων υπό των αντιπροσώπων της επιχειρήσεως δι'ων ηγοράζετο ο βάμβαξ δελτίων αποστολής αυτού και επί των σχετικών εκκαθαρίσεων, θεωρημένων υπό της αρμοδίας Οικονομικής Εφορίας και συνεπώς η παράλειψις της αναγραφής της ποιότητος του συσπόρου βάμβακος εις τα τιμολόγια αγοράς, αναπληρούνται δια των ως άνω στοιχείων. (Φορ. Εφ. Αθ. 3383/1971).

- Η μη αναγραφή της ποιότητος του βάμβακος εις τα αναφερόμενα εν τη εκθέσει ελέγχου Β τιμολόγια χονδρικής πωλήσεως, αφορά κατά τον μη αντικρουόμενον ισχυρισμόν του

εκκαλούντος, πώλησιν βάμβακος επί τη βάσει δείγματος, άλλωστε εφ'όσον δεν αναφέρεται η αξία αυτών, ουδ'αναφέρεται ότι αι εις τα βιβλία της επιχειρήσεως εγγραφαί των πωλήσεων είναι ανακριβείς, δοθέντος ότι εκ των βιβλίων αυτής προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα δρχ. 59.903.000, η ως άνω παράλειψις δεν επιδρά επί του κύρους των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως. (Φορ. Εφ. Αθ. 3383/1971).

- Η μη αναγραφή εις τα τιμολόγια πωλήσεως των πωλουμένων αγαθών κατ'είδος καθιστά τα βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή, ειδικώτερον η ξυλεία "κόντρα πλακέ οκουμέ" δέον να καταχωρίζεται αναλόγως του πάχους αυτής διότι το διάφορον πάχος δημιουργεί και διάφορον είδος ξυλείας. (ΣτΕ. 124/1975).

- Η λεπτομερής αναγραφή των ειδών επί των τιμολογίων συνιστά ανεπάρκειαν των βιβλίων καθιστώνσαν ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων λόγω του αδυνάτου της παρακολουθήσεως της διακινήσεως των εμπορευμάτων. (ΣτΕ. 142/1965).

- Η αναγραφή του εμπορεύματος (είδη κιγκαλερίας) εις τα εκδιδόμενα τιμολόγια κατ'είδος μόνον, ως λ.χ. πόμολα, κλειδαριές, λουκέτα, άνευ παραθέσεως και των λοιπών προσδιορισμών της ποιότητος στοιχείων, καθιστά αναμφισβητήτως ανεπαρκή τα τιμολόγια, συνεπώς δε και τα βιβλία αυτού, καθόσον η κατά γενικήν μόνον κατηγορίαν αναγραφή του πωλουμένου εμπορεύματος ενόψει μάλιστα και της προσιδιαζούσης εις την επιχείρησιν ειδών κιγκαλερίας ποικιλίας των ποιοτήτων, καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν.

προσδιορισμόν του κέρδους, ιδία ως εκ της αδυναμίας επαληθεύσεως της απογραφής των μενόντων εμπορευμάτων. (Δ.Φ.Δ. Αθ. 533/1963).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στα δελτία αποστολής.

Αποστολή ανταλλακτικών στο συνεργείο. Δεν υφίσταται υποχρέωσις του επιτηδευματίου προς έκδοσιν δελτίου αποστολής εις περίπτωσιν αποστολής ανταλλακτικών εις το συνεργείον του. Συνεπώς είναι αναιτιολόγητος η προσβαλλομένη απόφασις, εφ'όσον εστήριξε την κρίσιν της περί του ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων επί της παραλείψεως ταύτης. (ΣτΕ. 73-4/1979),

Αποστολή υλικών προς συνεργεία τεχνιτών της επιχειρήσεως. Η υποχρέωσις του επιτηδευματίου προς έκδοσιν δελτίου αποστολής αγαθού υφίσταται μόνον εν περιπτώσει αποστολής τοιούτου προς πώλησιν εις τρίτους ή εκ του κεντρικού καταστήματος προς τα υποκαταστήματα ή πρατήρια και λοιπός μονίμους εγκαταστάσεις της επιχειρήσεως, απασχολούμενον εντός του εργοστασίου ή εργαστηρίου ταύτης προς εκτέλεσιν εργασίας επί του τόπου ένθα ευρίσκεται το προς κατασκευήν έργον. Κατ'ακολουθίαν τούτων εφ'όσον η εκκαλούσα αντικείμενον εργασιών έχουσα την κατασκευήν τμημάτων και εξαρτημάτων πλοίων, άμα δε επισκευήν και διαρρύθμισιν τοιούτων, δεν διατηρεί υποκαταστήματα, ουδέ απέστειλε εις τρίτους προς πώλησιν σχετικά αγαθά, αλλ'απέστειλε κατά διάφορα χρονικά διαστήματα, υλικά προς συνεργεία τεχνιτών της, επισκευάζοντα επί τόπου πλοία πελατών της, δεν υπείχεν υποχρέωσιν να εκδώσει δελτία

αποστολής των υλικών τούτων και δεν υπέπεσεν εις την αποδοθείσαν αυτή δια της εκθέσεως ελέγχου παράβασιν των μνησθεισών διατάξεων Κ.Φ.Σ., δι'ο ορθώς εκρίθη υπό της εκκαλουμένης ότι τα τηρηθέντα υπ'αυτής βιβλία και στοιχεία δ'ορθώς εκρίθη υπό της εκκαλουμένης ότι τα τηρηθέντα υπ'αυτής βιβλία και στοιχεία δ'κατηγορίας τυγχάνουσιν επαρκή και δυνατός ο βάσει τούτων προσδιορισμός των καθαρών αυτής εσόδων, ο δε περί του εναντίου λόγος εφέσεως του Οικονομικού Εφόρου, υπολαμβάνοντος ότι δια των μετά την λέξιν υποκαταστημάτων, συντετμημένων τοιούτων κλπ. νοείται οιοδήποτε αποστολή αγαθών εκ του καταστήματος της επιχειρήσεως, απορριπτέος τυγχάνει ως κατ'ουσίαν αβάσιμος. (Φορ. Εφ. Πειρ. 90/1971).

Μη αναγραφή των κατά νόμο στοιχείων. Η μη αναγραφή εν τοις αυτοίς ως άνω τιμολογίοις πωλήσεως και δελτίοις αποστολής εμπορευμάτων και της ποιότητος των πωλουμένων αγαθών κατά την εσχάτην υποδιάκρισιν αυτών του προσδιορισμού της ποιότητος των εμπορευμάτων γενομένου δια του γενικού χαρακτηρισμού ("υφάσματα επιπλώσεως") υφίσταται μιν, δεν συνιστά όμως ουσιώδη ανεπάρκειαν των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως του αναιρεσιβλήτου καθιστώσαν ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν το μιν διότι, λόγω της πραγματοποιήσεως ικανού ύψους λιανικών πωλήσεων (11.271.922 δρχ. επί συνόλου 46.346.091 δρχ.) επί τη βάσει δελτίων λιανικής πωλήσεως, εν οίς δεν είναι υποχρεωτική κατά τον νόμον η αναγραφή του είδους των πωλουμένων αγαθών, είναι εν πάση περιπτώσει ανέφικτος ο έλεγχος του.

επιτευχθέντος εξ εκάστου είδους υφάσματος μικτού κέρδους και η κατ'είδος παρακολούθησις των υφισταμένων, το δε διότι τα ανωτέρω ελλείποντα στοιχεία αναπληρούνται εκ των εγγραφών εις τα νομοτύπως τηρηθέντα βιβλία β' κατηγορίας του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, μάλλον καθ'όσον δεν διεπιστώθη εν προκειμένω υπό του ελέγχου ούτε ανακρίβεια της απογραφής λήξεως ούτε πραγματοποιήσις συναλλαγών άνευ εκδόσεως των κατά νόμον στοιχείων ούτε η ύπαρξις λογιστικών διαφορών. (ΣτΕ. 2953/1978).

Έγγραφη δήλωση (ομολογία) οδηγού φορτηγού αυτοκινήτου. Μόνη η έγγραφη δήλωσις του οδηγού του φορτηγού αυτοκινήτου, από την οποία προέκυψε ανακρίβεια ως προς το παραλήπη, δεν αποδεικνύει πλήρως το γεγονός αυτό από την έχουσα το βάρος αποδείξεως Φορολογική Αρχή. (ΣτΕ. 1825/1988).

Αλλοιώσεις σε μερικά δελτία αποστολής. Αι αλλοιώσεις των αριθμών εις τινά δελτία αποστολής δεν μαρτυρούν αναγκαίως επανειλημμένην χρησιμοποίησιν των δελτίων τούτων και απόκρυψιν πωλήσεων και δεν επάγεται αδυναμίαν λογιστικού προσδιορισμού των κερδών πολλώ δε μάλλον εφ'όσον δεν εγένετο αντιστοίχως έλεγχος και εις τα βιβλία των αγοραστριών επιχειρήσεων. (ΣτΕ. 2891/1969).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στα βιβλία υποκαταστήματος.

Εις τήρησιν βιβλίου υποκαταστήματος υποχρεούνται και τα κατά τόπους εργοτάξια των επιχειρήσεων εκτελέσεως τεχνικών έργων, εφόσον αναπτύσσουν ίδιαν συναλλακτικήν δραστηριότητα, συνεπώς νομίμως εκρίθη ότι εφ'όσον εις τα εργοτάξια της αιτούσης ανεπτύσσετο ίδια συναλλακτική

δραστηριότητας, υφίστατο υποχρέωσις τηρήσεως των ως άνω βιβλίων και ότι συνεπεία της μη τηρήσεως αυτών καθίστατο ανέφικτος παρακολούθησις και ελεγκτική επαλήθευσις της διακινήσεως υλικών. (ΣτΕ. 1145-6/1980).

- Η μη τήρησις των κατά το άρθρο 14 του Β.Δ. 1956 (τώρα 11 Π.Δ. 99/77) βιβλίων και στοιχείων δια το επί της οδού... εκκοκιστήριο της επιχειρήσεως δεν καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή και ανακριβή, καθ'όσον δεν προκύπτει εκ της εκθέσεως ελέγχου η συναλλακτική κίνησις τούτου και η αναλογία αυτής προς το σύνολον της όλης συναλλακτικής κινήσεως της επιχειρήσεως, ίνα κριθή η σπουδαιότης της ανωμαλίας ταύτης, ενώ ρητώς ισχυρίζεται ο εκκαλών ότι ουδεμία συναλλαγή διενεργήθη. (Φορ. Εφ. Αθ. 3383/1971).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως.

Αναγραφή των στοιχείων στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως με κοινό μολύβι. Η χρήση κοινής μολυβδίδος κατά την έκδοσιν αποδείξεων λιανικής πωλήσεως συνιστά ανεπάρκειαν των βιβλίων της επιχειρήσεως, διότι είναι ευχερής η αλλοίωσις του περιεχομένου των βιβλίων της επιχειρήσεως διότι είναι ευχερής η αλλοίωσις του περιεχομένου των αποδείξεων. (ΣτΕ. 256 - 9/1971).

- Μόνη η αναγραφή των Δ.Α.Π. δια κοινής μολυβδίδος δεν δικαιολογεί την απόρριψιν των βιβλίων εάν δεν υφίσταται ένδειξις εξ άλλων στοιχείων αποκρύψεως εισοδήματος. (ΣτΕ. 2894/1973).

- Η σύνταξις ενίων δελτίων λιανικής πωλήσεως δι' απλής

μολυβδίδος δεν άγει αναγκαίως, άνευ άλλου τινός γεγονότος, εις την ανεπάρκειαν των βιβλίων. (Φορ. Εφ. Αθην. 2523/1970).

Μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας του πωλουμένου αγαθού. Νομίμως χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών, εάν δεν αναγράφεται επί των δελτίων λιανικής πωλήσεως το είδος και η ποσότης των αγαθών υπό των υποχρέων εις τήρησιν βιβλίου αποθήκης. (ΣτΕ. 2367/1970, Φορ. Εφ. Αθ. 3605/1970).

- Ο επιτηδευματίας ο ανήκων εις την τετάρτην κατηγορίαν τηρήσεως βιβλίων τότε μόνον οφείλει να αναγράψει επί των εκδιδομένων υπ'αυτού διπλοτύπων αποδείξεων λιανικής πωλήσεως το είδος και την ποσότητα του πωλουμένου αγαθού, όταν υποχρεούται εις τήρησιν βιβλίου αποθήκης και όχι όταν τηρεί τούτο προαιρετικώς. Συνεπώς, τυγχάνει σκαιτιολόγητος η απόφασις ήτις προσδιορίζει εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα εκ μόνης της ανεπαρκείας των Δ.Λ.Π. χωρίς να βεβαιοί την υποχρέωσιν τηρήσεως βιβλίου αποθήκης. (ΣτΕ. 3955/1973).

- Η μη αναγραφή εις τα δελτία λιανικής πωλήσεως, πλήν της αξίας, του είδους και της ποσότητας του πωλουμένου αγαθού δεν άγει εις τον χαρακτηρισμόν των βιβλίων ως ανεπαρκών καθ'όσον η ποσότης και το είδος προκύπτουν εκ της ακολουθουμένης υπό της επιχειρήσεως μεθόδου, συνισταμένης εις τον καθ'εκάστην διαχωρισμόν της ποσότητας της προοριζομένης εις την λιανικήν πώλησιν και την κατά την εσπέραν ζύγισιν της αδιαθέτου ποσότητας, εξαγομένης

εντεύθεν της διατεθείσης ποσότητας. (Φορ. Εφ. Αθ. 2523/1970).

Μη επίδειξη στον έλεγχο των αποδείξεων λιανικής πωλήσεως. Η μη επίδειξις εις τον έλεγχο των διπλοτύπων λιανικής πωλήσεως, βάσει των οποίων συντάσσονται αι ημερήσιαι συγκεντρωτικά καταστάσεις και καταχωρούνται εις το ταμείον συνιστά λόγον εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος. (ΣτΕ. 1721/1953).

- Επειδή, οι διαπιστωθείσαι πλημμέλειαι εις τα βιβλία της κρινομένης επιχειρήσεως, ουδόλως και κατά την κρίσιν του Δικαστηρίου τούτου καθίστων ανέφικτον των βάσει τούτων προσδιορισμόν του εισοδήματος, ουδέ παρημποδίζετο ούτος εξ αυτών, δοθέντος ότι η μη επίδειξις των τριών μπλόκ δελτίων λιανικών πωλήσεων, ανεξαρτήτως της υποχρεώσεως της επιχειρήσεως προς φύλαξιν και επίδειξιν εις τον έλεγχο, οφειλομένη, καθ'α και πρωτοδίκως ισχυρίσθη η εφεσίβλητος εις απώλειάν των, ουδόλως τεκμηριοί καν πρόθεσιν, αποκρύψεως του εισοδήματος, πολλώ μάλλον, εφ'όσον δεν αναφέρεται υπό του ελέγχου μη καταχώρησις των εκ τούτων (δελτίων) εισπράξεων εις τα βιβλία, ή άλλως καταχώρησις ποσών εις αναλογίαν μικροτέραν των εξ ετέρων ομοίων (ισοπόσων) μπλόκ προκυπτουσών. (Φορ. Εφ. Αθ. 4045/1969).

Εκδόση αποδείξεων λιανικής πωλήσεως εκ πλειόνων σειρών χωρίς άδεια του Οικονομικού Εφόρου. Η έκδοσις Δ.Α.Π. εκ πλειόνων σειρών άνευ άδειας του Οικονομικού Εφόρου δεν δικαιολογεί την απόρριψιν των βιβλίων εφ'όσον ο έλεγχος ουδέν συγκεκριμένον στοιχείον επικαλείται εξ ου να

αποδεικνύεται ανωμαλία τις ή απόκρυψις εισοδήματος. (ΣτΕ. 2894/1973).

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών

Μη ύπαρξη εμπορευσίμων αγαθών προς απογραφή. Μη τηρηθέντος βιβλίου απογραφών, οσάκις υφίσταται υποχρέωσις τηρήσεως τοιούτου βιβλίου, εις την έχουσαν την υποχρέωσιν ταύτην επιχείρησιν, αποκρούουσιν τον λόγω μη τηρήσεως του ρηθέντος βιβλίου γενόμενον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων, απόκειται να ισχυρισθή και αποδείξει ότι κατά το τέλος της χρήσεως δεν υφίσταντο εμπορεύσιμα αγαθά προς απογραφήν. (Συμβ. Επικρ. 1661/1979).

Απογραφή ενάρξεως. Επί συγχωνεύσεως ομορρύθμου εταιρείας μετά ατομικής επιχειρήσεως προς σύστασιν νέας ανωνύμου εταιρείας, η μη σύνταξις απογραφής ενάρξεως της νέας Α.Ε. δεν αποτελεί αναγκάως λόγον εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των αποτελεσμάτων αυτής, εφ'όσον αι εγγραφαι της απογραφής αναπληρούνται υπό άλλων εγγραφών. (ΣτΕ. 3079/1980).

- Εκ μόνης της αναμορφώσεως της απογραφής ενάρξεως της κρινομένης περιόδου δια της εις το κόστος των μενόντων εκ της προηγούμενης χρήσεως προσθήκης αποκρυβέντων εμπορευμάτων δεν δύναται να θεωρηθώσιν ως ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία. Δια την απόρριψιν των τηρηθέντων υπό του αναιρεσιβλήτου βιβλίων ως ανακριβών θα έδει να βεβαιούται υπό του δικαστηρίου της ουσίας ή ότι τα αποκρυβέντα εμπορεύματα επωλήθησαν χωρίς να εμφανισθώσιν τα εκ της πωλήσεως αυτών έσοδα εις τα βιβλία ή ότι τα εμπορεύματα

ταύτα παρέμειναν αδιάθετα και δεν εμφανίσθησαν εις την απογραφήν λήξεως της κρινομένης διαχειριστικής περιόδου. Ο σχετικός λόγος αναιρέσεως δι' ου προβάλλεται ότι εκ μόνης της διορθώσεως της απογραφής ενάρξεως έδει τα βιβλία να θεωρηθώσιν ανακριβή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. (ΣτΕ. 1380/1970).

- Η απογραφή λήξεως διαχειριστικής τινός περιόδου περιλαμβάνουσα και τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία της οικείας επιχειρήσεως και την αποτίμησιν αυτών, αποτελεί και την απογραφήν ενάρξεως της επομένης περιόδου και, κατ'ακολουθίαν, κατά τον προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων της τελευταίας ταύτης, καθ'ον ληπτέον υπ'όψιν είναι και το αποτέλεσμα της απογραφής των κατά την λήξιν της προηγουμένης περιόδου μενόντων εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων ως προσδιοριστικόν του κόστους των κατά την επομένην περίοδον πωληθέντων, δεν δύναται να αμφισβητηθεί η απογραφή λήξεως της προηγούμενης περιόδου, ως τυχόν ανεμορφώθη αύτη υπό της φορολογικής αρχής ή των φορολογικών δικαστηρίων. (ΣτΕ. 3131/1974).

- Αι διατάξεις του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων όχι μόνον δεν αποκλείουν, αλλ'αντιθέτως επιβάλλουν την σύνταξιν απογραφής και κατά την έναρξιν της πρώτης διαχειρίσεως, ήτοι κατά την έναρξιν της λειτουργίας της επιχειρήσεως, ίνα εκ της παραβολής των δεδομένων εκ ταύτης και της κατά την λήξιν της αυτής πρώτης περιόδου συντασσομένης, καταστή εφικτή η συναγωγή συμπερασμάτων περί των αποτελεσμάτων της διαχειρίσεως. (ΣτΕ. 154/1959).

Εμπορεύματα τρίτων. Η μη καταχώρησις εις το βιβλίον απογραφών της αξίας των εμπορευμάτων, τρίτων, δεν καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν του κέρδου. (Συμβ. Επικρ. 363/1978).

Ολιγοήμερη καθυστέρηση καταχώρησης απογραφής. Η μη κατάρτισις του ισολογισμού μέχρι της 3 Απριλίου και η καταχώρησις εις το βιβλίον απογραφών των περιουσιακών στοιχείων δεν δικαιολογούν την καταφυγήν εις την εξωλογιστικήν μέθοδον προσδιορισμού των καθαρών κερδών διότι αι πλημμέλειαι αύται είναι τυπικαί και δεν καθιστούν αδυνάτους τας ελεγκτικάς επαληθεύσεις. (ΣτΕ. 1247/1976),

Μη αναλυτική καταχώρηση απογραφής (κωδικοί αριθμοί). Δια της προσβαλλομένης αποφάσεως εγένετο δεκτόν ότι ορθώς το εισόδημα της αναιρεσειούσης εταιρείας προσδιορίσθη εξωλογιστικώς, κριθέντος ότι η διαπιστωθείσα μη καταχώρησις εις το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εις το βιβλίον απογραφής των υφισταμένων ποσοτήτων πρώτων υλών δια της ονοματολογίας αυτών δηλονότι "κατ'είδος και ποιότητα", αλλά δια κωδικών αριθμών ή συμβόλων, χωρίς οι εις τας πρώτας ύλας αντιστοιχούντες κωδικοί αριθμοί να έχωσι καταχωρισθή εις βιβλίον (μητρώον) κωδικής αριθμήσεως, κατά παράβασιν των εν τη ηγουμένη σκέψει διατάξεων του Κ.Φ.Σ., μη οφειλομένη προφανώς εις παραδρομήν ή συγγνωστήν πλάνην, αναμφισβήτηως ανεπάρκειαν και ανακρίβειαν των βιβλίων και στοιχείων, εξ ων καθίστατο αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος, καθόσον δεν ήσαν δυνατά αι ελεγκτικά επαληθεύσεις και ειδικώτερον,

καθίστατο αδύνατος ο έλεγχος του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων πρώτων υλών, των εκ τούτων παραγομένων ετοιμών προϊόντων, της επαληθεύσεως των μενόντων και της αποκτήσεώς των. (ΣτΕ. 3344/1978).

- Η συγκεντρωτική καταχώρησις εν τη απογραφή των πιστωτών και χρεωστών δεν αποτελεί λόγον απορρίψεως των βιβλίων, εφ'όσον το άθροισμα τούτων ανταποκρίνεται ακριβώς προς το προκύπτον άθροισμα εκ των αναλυτικών εγγραφών εν τω καθολικώ της επιχειρήσεως. (ΣτΕ. 8/1957).

- Η συλλήβδην καταχώρησις εν τη απογραφή των επίπλων, υλικών τινών ως και των πιστωτών, δεν συνιστά ανεπάρκειαν, καθιστώσαν ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των οικονομικών αποτελεσμάτων, εφ'όσον τα εν λόγω στοιχεία προκύπτουν αναλυτικώς εκ των τηρηθέντων εις το καθολικόν λογαριασμόν. (Φορ. Εφετ. Αθ. 22/1975).

Απογραφή κατ' αποθηκευτικούς χώρους. Ως προς την πλημμέλειαν της απογραφής το δικάσαν δικαστήριον εδέχθη ότι η σύνταξις ενιαίας απογραφής δι' αμφοτέρους τους αποθηκευτικούς χώρους καθιστά ταύτην ανακριβή, εφ'όσον η ακριβής απογραφή είναι αναγκαία δια τον λογιστικόν προσδιορισμόν των αποτελεσμάτων, αύτη δε ελλείπουσα συνιστά ουσιώδη ανακρίβειαν των βιβλίων συνεπαγομένη των εξωλογιστικόν προσδιορισμόν της. (ΣτΕ. 711/1977).

Παράλειψις δηλώσεως αποθηκευτικών χώρων. Νομίμως η Φορολογική Αρχή εχώρησεν εις τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών, εφ'όσον, λόγω παραλείψεως δηλώσεως των αποθηκών καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός

προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσεως. (ΣτΕ. 701/1977, 649/1975).

Πλημμέλειες απογραφής. Η παράλειψις της αναγραφής της αξίας ποσότητας εμπορεύματος εις την απογραφήν λήξεως, οφειλομένη εις συγγνωστήν πραγματικήν πλάνην δεν επιδρά επί του κύρους των βιβλίων. (ΣτΕ. 910/1972 και 3137/1973).

- Διαπιστωθέν έλλειμμα κατά την επαλήθευσιν της απογραφής, οφειλόμενον πιθανόν εις εσφαλμένην καταμέτρησιν, είτε εις λάθος κατά την διακίνησιν, είτε εις κλοπας δεν είναι ουσιώδης ανωμαλία, δυναμένη να αγάγη εις απόρριψιν των βιβλίων. (ΣτΕ. 2689/1972).

- Έλλειμμα απογραφής οφειλόμενον εις εσφαλμένην καταμέτρησιν των αποθεμάτων, προστίθεται εις την αξίαν των αποθεμάτων και ουχί εις τα έσοδα της επιχειρήσεως γιγνομένης αναλόγου διορθώσεως και εις την απογραφήν ενάρξεως της αμέσως επομένης διαχειριστικής περιόδου, κατά τον προσδιορισμόν των κατά την περίοδον ταύτην κτηθέντων κερδών. (ΣτΕ. 1818/1970).

- Η μη αναλυτική καταχώρησις των χρεωστών κατά την απογραφήν λήξεως εις το βιβλίον απογραφών συνιστά ανεπάρκειαν λόγω του ότι ο προσδιορισμός των μη εισπραχθεισών απαιτήσεων αποβαίνει ανέφικτος. (Φ.Δ.Φ. Πατρών 372/1964).

- Η μη αναγραφή της οξύτητος του ελαίου κατά την απογραφήν καθιστά νόμιμον τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών. (ΣτΕ. 390/1961).

- Η μη ακριβής εμφάνισις των αποθεμάτων κατά την

απογραφήν καθιστά ανέφικτον τον λογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών. (ΣτΕ. 83/1960).

- Η πλημμελής κατάρτισις της απογραφής λόγω της μη εν αυτή καταχώρησης περιουσιακών στοιχείων κατ'αξίαν και ποσότητα, ώστε να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγής προϊόντων και καταναλώσεως πρώτων υλών, αποτελεί λόγον ανακρίβειας των βιβλίων της επιχειρήσεως. (ΣτΕ. 1369/1956).

- Προκειμένου περί τεχνικών επιχειρήσεων, δέον να απογράφονται τα ημιτελή έργα κατά ποσότητά και αξίαν, η απογραφή τούτων μόνον κατ'αξίαν συνιστά ανεπάρκειαν των βιβλίων. (ΣτΕ. 4144/1973).

- Η μη καταχώρησις αγαθών εις την απογραφήν κατά ποιότητας συνιστά ανεπάρκειαν δικαιολογούσαν τον εξωλογιστικόν προσδιορισμόν των κερδών. (ΣτΕ. 2004/1976).

Μέτρο υπολογισμού κατά την απογραφή. Οποιο μέτρον χρησιμοποιείται δια την καταγραφήν των ποσοτήτων εις τα βιβλία κατά την αγοράν των ειδών, το αυτό μέτρον υπολογισμού πρέπει να χρησιμοποιείται κατά την απογραφήν, (να διευκολύνονται αι επαληθεύσεις. (ΣτΕ. 1970/1979).

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Για να θεμελιωθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων πρέπει οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων να είναι ουσιώδεις. Ο επακριβής εντοπισμός και προσδιορισμός των πλημμελειών, δημιουργεί θέμα λογιστικών διαφορών και δεν μπορεί να θεμελιώσει εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Συμβ. της Επικρατείας 3013/1989

Πρόεδρος: Π. ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΥ

Εισηγητής: Α. ΡΑΝΤΟΣ

Επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 33α παρ. 1α, 1γ και 2 του Ν.Δ/τος 3323/1955, όπως ίσχυαν κατά την κρινομένη χρήση, οι οποίες, όσον αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, εφαρμόζονται και στην φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, κατά το άρθρο 8 παρ. 7 του Ν.Δ/τος 3843/1958, τα καθαρά κέρδη των εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δευτέρας κατηγορίας του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων (ν.δ. 4/1968), εξευρίσκονται λογιστικώς, ενώ τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων οι οποίες τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, εφ'όσον, στην περίπτωση της ανεπαρκείας των βιβλίων, καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Το κύρος των βιβλίων της επιχειρήσεως δεν θίγεται όταν οι διαπιστώσεις του Οικονομικού Εφόρου περιορίζονται σε παρατυπίες που οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και σε λάθη ή παραλείψεις που δεν

προσέθεσε δε στα αποτελέσματα, κατά μερική μόνο παραδοχή της εφέσεως του Δημοσίου, μια ακόμη λογιστική διαφορά. Ειδικότερα, το Εφετείο έκρινε ότι η τέταρτη από τις αποδοθείσες στην επιχείρηση παραβάσεις, δηλαδή η μη εμφάνιση αποθεμάτων 22 ειδών του υποκαταστήματος της εταιρείας στην Θεσσαλονίκη στα βιβλία του κεντρικού καταστήματος των Αθηνών και την απογραφή λήξεως της περιόδου, ήταν μεν ακριβής όσον αφορά τα 14 από τα είδη αυτά, πλην όμως δεν αρκούσε για να πείσει το δικαστήριο για την εν γένει ανακρίβεια των βιβλίων και το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, λαμβανομένου υπ'όψιν, μεταξύ άλλων, ότι η συνολική αξία των ειδών αυτών, που ενετοπίσθη άλλωστε από την φορολογική αρχή και έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά, ήταν 44.901 δραχμές επί ακαθαρίστων εσόδων ύψους 40.061.699 δραχμών, αφορούσε δηλαδή μηδαμινό ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων, ότι η παράβαση ενετοπίσθη με βάση το προαιρετικώς τηρηθέν από την αναιρεσίβλητη βιβλίο αποθήκης, και ότι μια μικρή ανωμαλία στην απογραφή ήταν δικαιολογημένη λόγω πληθώρας διακινουμένων ειδών, και μάλιστα τροφίμων τα οποία είναι ευπαθή, υποκείμενα σε αλλοίωση και καταστροφή, αλλά και λόγω παύσεως των εργασιών του υποκαταστήματος Θεσσαλονίκης και μεταφοράς των αδιαθέτων εμπορευμάτων στην Αθήνα. Περαιτέρω, το Εφετείο, για τις άλλες τρεις παραβάσεις, έκρινε ότι οι αντίστοιχες αιτιολογίες της πρωτοδίκου αποφάσεως ήσαν ειδικές και επαρκείς και ότι ο λόγος της εφέσεως κατά τον οποίο αυτές καθιστούσαν ανέφικτο τον

λογιστικό προσδιορισμό, δεν τις έπληττε ειδικά και ήταν, για τον λόγον αυτόν, απορριπτέος. Τέλος, το Εφετείο, για μια από τις τρεις αυτές παραβάσεις, έκρινε κατα παραδοχή σχετικού αυτοτελούς λόγου εφέσεως του Δημοσίου, αφορώντος τον λογιστικό, πλέον, προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αντίθετα από το Πρωτοδικείο, ότι το σχετικό ποσό έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, με την κρινομένη αίτηση, προβάλλεται, ως προς την τέταρτη και από τις αποδοθείσες στα βιβλία της επιχειρήσεως πλημμέλειες, δηλαδή την μη εμφάνιση αποθεμάτων ορισμένων ειδών του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού καταστήματος και την απογραφή λήξεως, πρώτον, ότι η προαιρετική τήρηση του βιβλίου αποθήκης, με βάση το οποίο ενετοπίσθη η παράβαση δεν απαλλάσσει την επιχείρηση από την υποχρέωση ειλικρινούς τηρήσεώς του. Ο λόγος αυτός αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου ότι, αφ'ενός μεν η σχετική αιτιολογία της προσβαλλομένης αποφάσεως όλως επικουρικώς στηρίζεται στο γεγονός της προαιρετικής τηρήσεως του βιβλίου, αφ'ετέρου δε, κατά νόμο οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό όταν από αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγρφών των επισήμων βιβλίων τέτοιο δε γεγονός ούτε από την κρινομένη αίτηση προβάλλεται. Ως προς την αυτή πλημμέλεια προβάλλεται εξ'άλλου, με την κρινομένη αίτηση, ότι μη νομίμως συνεξετιμήθη το ύψος του ποσού, το οποίο αυτό αφεώρα εν σχέσει προς τα συνολικά ακαθάριστα

έσοδα, εφ' όσον και πλημμέλεια που αφορά ασήμαντο ποσο μπορεί να οδηγήσει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Και ο λόγος όμως αυτός αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί, διότι πάντως, για την εκτίμηση από το δικαστήριο της επιπτώσεως μιας πλημμελείας στο εφικτό του λογιστικού προσδιορισμού, δεν αποκλείεται να λαμβάνεται υπ' όψιν το ύψος του ποσού στο οποίο αυτή αφορά, πολλώ δε μάλλον εφ' όσον, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαστήριο βεβαιώνει ότι το ύψος αυτό ενετοπίσθη επακριβώς από την φορολογική αρχή και έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, ο τελευταίος προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως, που αφορά τις λοιπές αποδοθείσες υπό της φορολογικής αρχής στα βιβλία πλημμέλειες, πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου ότι με αυτόν δεν πλήττεται η σχετική σκέψη του Εφετείου κατά την οποία ο προβληθείς από το Δημόσιο αντίστοιχος λόγος εφέσεως δεν περιείχε συγκεκριμένες αιτιάσεις κατά της οικείας ειδικής αιτιολογίας της πρωτοδίκου αποφάσεως ενώ εξ' άλλου, ο ίδιος λόγος στηρίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση κατά το μέρος που με αυτόν προβάλλεται ότι το δικαστήριο δέχθηκε διαπιστωθείσα την ύπαρξη των πλημμελειών αυτών, είναι δε απορριπτέος ως απαράδεκτος κατά το μέρος με το οποίο προβάλλεται ότι οι πλημμέλειες αυτές και ιδιαίτερα εκείνη για την οποία το Εφετείο έκρινε ότι το σχετικό ποσό έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά, καθιστούσαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό.

Παρατηρήσεις:

Σε δύο σοβαρά θέματα του εξωλογιστικού προσδιορισμού,

των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων αναφέρεται η σχολιαζόμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Πρώτον: Στο θέμα του ουσιώδους των πλημμελειών των βιβλίων και στοιχείων για την θεμελίωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, και πολύ σωστά δέχεται ότι οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να είναι ουσιώδεις για να θεμελιωθεί νόμιμα πάνω σ'αυτές εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Πράγματι για την ανακρίβεια το άρθρο 43 παρ. 2 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/77) ρητά ορίζει ότι από τις πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να επηρεάζονται ουσιωδώς τα από τα βιβλία και στοιχεία προκύπτοντα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα δηλαδή ότι οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων που περιέχουν ανακρίβεια αυτών πρέπει να είναι ουσιώδεις.

Για την ανεπάρκεια όμως, τόσο στο άρθρο 43 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ., όσο και στο άρθρο 33α παρ. 1 εδ. γ. του Ν.Δ. 3323/55, ορίζεται ρητά ότι οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να καθιστούν ανέφικτη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν ορίζεται ότι αυτός πρέπει να είναι ουσιώδεις.

Αλλά νομίζαμε ότι σύμφωνα με τις γενικές αρχές του Δικαίου (UTILE PER INUTILE NON VITIATUR) και η ανεπάρκεια πρέπει να είναι ουσιώδης για να θεμελιωθεί πάνω σ'αυτήν εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Δεύτερον: Δεύτερο σοβαρό θέμα του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων που επέλυσε η σχολιαζόμενη

απόφαση είναι ότι εάν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων εντοπισθούν και προσδιορισθούν επακριβώς, ανακύπτει θέμα προσθήκης των σχετικών ποσών ως λογιστικών διαφορών και όχι περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Είναι συνήθες το φαινόμενο η φορολογική αρχή στο κεφάλαιο των λογιστικών διαφορών να προσθέτει ως λογιστικές διαφορές ποσά (διαφορές απογραφών, διαφορές εσόδων, διαφορές εξόδων κλπ.) και εντούτοις στο κεφάλαιο του εξωλογιστικού προσδιορισμού να επικαλείται τις διαφορές αυτές ως λόγους απορρίψεως των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Η προσθήκη από την φορολογική αρχή των εν λόγω ποσών ως λογιστικών διαφορών, σημαίνει ότι τα σχετικά ποσά σταθμίζονται και προσδιορίζονται επακριβώς και συνεπώς η παθογένεια των σχετικών πλημμελειών των βιβλίων και στοιχείων αποκαθίσταται και δεν επεκτείνεται στους λοιπούς τομείς της επιχειρηματικής δράσεως ούτε κλονίζει την πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

Η μη σύνταξη απογραφής δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τους λογαριασμούς πρώτων και βοηθητικών ύλων, ετοιμών και ημικατεργασμένων προϊόντων καθώς και πωλήσεων, στον έλεγχο των οποίων αποβλέπει η σύνταξη απογραφής. ΣτΕ 2995/86 ΔΦΝ 43,1369.

Η μη αναγραφή της ώρας φορτώσεως στο ημερολόγιο κινήσεως του αυτοκινήτου μπορεί να κριθεί ότι συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών, διότι καθιστά άνευ

ετέρου αδύνατο τον έλεγχο της διακινήσεως των προϊόντων της επιχειρήσεως. ΣτΕ. 2528/86 ΔΦΝ 43,1369.

Η μη τήρηση όλων των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων δεν συνεπάγεται υποχρεωτικά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος αλλά μόνο αν από τις διαπιστωθείσες ελλείψεις ή άλλες πλημμέλειες καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός. ΣτΕ. 2195/86 ΔΦΝ 43,1369.

Και στην περίπτωση χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών (όχι όμως και ανακριβών) δεν αποκλείεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων να γίνει στο δηλωθέν από την επιχείρηση ποσό. ΣτΕ. 992/86 ΔΦΝ 43,1369.

Είναι ανεπαρκή τα βιβλία σε περίπτωση μη τήρησης μητρώου κωδικής αριθμήσεως των λογαριασμών, έστω και αν ο Οικονομικός Εφορος τα αναγνώριζε ως επαρκή κατά τα προηγούμενα έτη. ΣτΕ. 1417/84 - ΔΦΝ 41, 604, ΔΦΝ 41,728.

Η μη αναγραφή κατ'άρθρο 46 παρ. 1 ν.δ. 4/68, στο ημερολόγιο κινήσεως του αυτοκινήτου της ώρας φορτώσεως καθώς και η μη έκδοση δελτίου αποστολής, κατ'άρθρο 35 παρ. 2 εδ. β' του ιδίου ν.δ/τος, από το κεντρικό κατάστημα στο παράρτημα, όπου γίνονταν συναλλαγές, συνιστούν λόγους απορρίψεως ως ανεπαρκών των βιβλίων και δικαιολογούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν μπορεί να γίνει απο την καταχώρηση στο ημερολόγιο κινήσεως του οικείου συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής ούτε από άλλα βιβλία και στοιχεία, όπως βιβλίο αποθήκης, δελτία εξαγωγής, δελτία

αποστολής, τιμολόγια, ημερήσιες καταστάσεις παραγωγής κλπ., διότι τα στοιχεία αυτά δεν αρκούν για την παρακολούθηση της διακινήσεως των αγαθών. ΣτΕ. 2528/86 - ΔΦΝ 41,814.

Κατ'άρθρο 36α παρ. 2 ν.δ. 3323/55 (άρθρο 14 αν. 239/67), 1 ν.δ. 261/69, επί μικτών επιχειρήσεων που διατηρούν τεχνικό και μηχανολογικό κλάδο, τα καθαρά κέρδη του τελευταίου αυτού κλάδου προσδιορίζονται κατά τις γενικές διατάξεις περί προσδιορισμού των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Συνεπώς, εφόσον οι εν λόγω μικτές επιχειρήσεις τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, εκπίπτονται κατ'αρχή οι δαπάνες που κατά τα βιβλία της επιχειρήσεως ή κατά τη φύση τους, ανήκουν αποκλειστικά στον μηχανολογικό κλάδο και δεν λαμβάνονται υπόψη δαπάνες που αφορούν αποκλειστικά τον τεχνικό κλάδο. Οι υπόλοιπες δαπάνες, δηλαδή εκείνες που δεν είναι δυνατό να διαχωριστούν βάσει των βιβλίων ή κατά τη φύση τους, επιμερίζονται μεταξύ των δύο κλάδων κατά την αναλογία των οικείων ακαθάριστων εσόδων. Το τμήμα των δαπανών αυτών, που αναλογεί στο μηχανολογικό κλάδο, εκπίπτεται, και τούτο, από τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, το δε ποσό που απομένει μετά την έκπτωση αυτή αποτελεί το καθαρό κέρδος του παραπάνω κλάδου. ΣτΕ. 4/85 - ΔΦΝ 41,498.

Κατά την έννοια του άρθρου 33α παρ. 1 νδ. 3323/55 (άρθρο 9 ν. 814/78), το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας ΚΦΣ και παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες εξευρίσκεται κατ'αρχήν λογιστικά, εξωλογιστικά δε μόνο αν ο Οικονομικός Έφορος που

ζητά τέτοιο υπολογισμό, αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι έχουν αξιόλογα αποθέματα κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. ΣτΕ 963/90 ΔΦΝ 44,1269.

Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών αλλ'απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ΣτΕ. 3353/89 ΔιΔικ. 2,434, ΣτΕ. 96/90, ΔιΔικ. 2,885, ΣτΕ 3596/88 ΔΦΝ. 44,713.

Ανεξάρτητα από το ζήτημα αν ήταν επιτρεπτός ο καθορισμός της έννοιας της ανεπάρκειας των βιβλίων, που συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με διάταγμα (άρθρο 43 π.δ. 99/77) και όχι με τυπικό νόμο, ο σχετικός λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος, διότι εν πάση περιπτώσει η προσβαλλόμενη απόφαση του δικαστηρίου στήριξε την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων όχι στο άρθρο 43 π.δ. 99/77 αλλά στο άρθρο 33α, παρ. 1 εδ.γ', 34 και 36 του ν.δ. 3323/55. ΣτΕ. 3353/89, ΔιΔικ. 2,434.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος χωρεί και στην περίπτωση καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν ή ορισμένων από αυτά ακόμη και όταν αυτή οφείλεται σε ανώτερη βία, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων από αυτά που

διασώθηκαν. Δεν τεκμαίρεται στην περίπτωση καταστροφής ότι η δήλωση που είχε υποβληθεί είναι ακριβής και έτσι δεν απόκειται στον Εφορο να αποδείξει την ανακρίβειά της. Οι διατάξεις του ν. 1219/1981 οι οποίες εφαρμόζονταν και σε κάθε άλλη επιχείρηση που το κατάστημά της καταστράφηκε από πυρκαιά κατά το διάστημα 19/12/1980 - 8/10/1981 δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που από την πυρκαιά καταστράφηκε μόνο το λογιστήριό τους και τα βρισκόμενα σ'αυτά βιβλία και στοιχεία και, κατά συνέπεια, για τις τελευταίες αυτές επιχειρήσεις εφαρμόζονται οι πάγιες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και όχι οι ειδικές διατάξεις του ν. 1219/1981. ΣτΕ. 429 - 30/89 ΔΦΝ 44,458.

Νόμιμα χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός, μολονότι στην οικεία έκθεση ελέγχου και στην πράξη της φορολογικής αρχής δεν περιλαμβάνεται ειδική αιτιολογία της κρίσεως περί ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού, καθόσον τέτοια αιτιολογία δεν συνιστά τυπικό στοιχείο του κύρους της πράξεως. ΣτΕ. 1157/87 ΔΦΝ 44,227, ΣτΕ 1061/90 ΔΦΝ 44,1427.

Κατά την έννοια του άρθρου 8 παρ. 11 ΚΦΣ (πο 99/77) ως είδος αγαθού θεωρείται η διάκριση των εμπορεύσιμων αγαθών στις εμπορικές συναλλαγές. Η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών θερμοσιφώνων χωρίς να γίνεται διάκριση αν είναι θερμοσίφωνες δαπέδου, κάθετοι ή οριζόντιοι, όπως γίνεται διάκριση στα τιμολόγια των προμηθευτών, δεν έγινε κατ'είδος, διότι από το γεγονός ότι η διάκριση αυτή γίνεται στα τιμολόγια των προμηθευτών συνάγεται ότι στις συναλλαγές θεωρείται ως διαφορετικό είδος κάθε μίας από τις πιο πάνω.

διακρίσεις των θερμοσιφώνων, τούτο δε δεν αίρεται από το γεγονός ότι όλοι αυτοί οι θερμοσίφωνες έχουν την ίδια τιμή. ΣτΕ. 3353/89 ΔιΔικ. 2,434.

Η μη παρακολούθηση στο βιβλίο αποθήκης της ποσοτικής διακινήσεως των χρησιμοποιούμενων υλικών ουσκευασίας από την αποθήκη στην παραγωγή και από εκεί στην αποθήκη στην παραγωγή και από εκεί στην αποθήκη ετοιμων προϊόντων, την πώληση και την εν καιρώ επιστροφή των από τους πελάτες, μπορεί να αναπληρωθεί από την απογραφή λήξεως το βιβλίο αποθήκης που ετηρείτο για την εισαγωγή των υλικών ουσκευασίας, το αναλυτικό καθολικό πελατών, και το ημερολόγιο πωλήσεων και μερίδων πελατών. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Η μη τήρηση στο βιβλίο αποθήκης, ιδιαίτερου λογαριασμού για την παραγωγή πορτοκαλάδας χωρίς ανθρακικό οξύ και η ενιαία παρακολούθηση αυτής με την πορτοκαλάδα με ανθρακικό οξύ δεν καθιστά ανέφικτη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, διότι η φορολογική αρχή δεν στερείται τη δυνατότητα να επαληθεύσει τις κοστολογικές επιβαρύνσεις από το γνωστό κόστος του ανθρακικού οξέος. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Η έκδοση κάθε ημέρα ενός μόνο δελτίου εξαγωγής για το σύνολο των πρώτων υλών που εξήχθησαν από την αποθήκη αντί της εκδόσεως δελτίου για κάθε εξαγωγή δεν συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων, διότι οφείλεται στις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, και ειδικότερα στην εξαγωγή των ειδών σε συνεχή ροή. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Δοθέντος ότι η επίδραση των αιθέριων ελαίων στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων είναι ελάχιστη, η μη τήρηση ιδιαίτερης μερίδας στο βιβλίο αποθήκης για τα αιθέρια έλαια είναι επουσιώδης και δεν επιδρά στο κύρος των βιβλίων. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Εφόσον ο Οικονομικός Εφορος δεν αποδεικνύει ποιές συγκεκριμένες επιστροφές προϊόντων δεν είχαν καταχωρηθεί στα δελτία μεταφοράς, αφού ο φορολογούμενος απέδειξε με προσαγωγή ορισμένων δελτίων ότι είχαν καταχωρηθεί σ'αυτά επιστροφές, νόμιμα κρίθηκε ότι μπορούσε να γίνει λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Η άρνηση του υποχρέου επιτηδευματία να επιδείξει τα βιβλία και στοιχεία του στο φορολογικό έλεγχο εξομοιώνεται με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. ΣτΕ. 2995/89 ΔιΔικ. 2,440, ΣτΕ. 3804 - 5/88 ΔΦΝ 44,593.

Η αποδιδόμενη πλημμέλεια, με την οποία προσάπτεται αυθαίρετη χρέωση μενόντων εμπορευμάτων, ορθά κρίθηκε ως μη επαρκής για την απόρριψη των βιβλίων λόγω της αοριστίας της, αφού δεν προσδιορίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ούτε γιατί οι χρεώσεις αυτές είναι αυθαίρετες ούτε σε ποιά συγκεκριμένως μένοντα εμπορεύματα αφορούν. ΣτΕ. 96/90 ΔιΔικ. 2,885.

Εφόσον τα υλικά συσκευασίας δεν επωλούντο στους πελάτες αλλά παραδίδονταν σ'αυτούς με εγγύηση, η οποία κατέπιπτε σε περίπτωση που δεν τα επέστρεφαν, δεν απαιτείτο

η έκδοση τιμολογίου πωλήσεως σε περίπτωση κατάπτωσης της εγγυήσεως. Εξάλλου ο λογαριασμός εγγυοδοσίας, που αφορά την παρακολούθηση των υλικών συσκευασίας, δηλαδή πραγμάτων που μετέπεσαν στην κατηγορία των παγίων στοιχείων, δεν είναι αποτελεσματικός και συνεπώς δεν υπόκειται σε εκκαθάριση κατά το τέλος της χρήσεως. ΣτΕ. 280/89 ΔΦΝ 44,881.

Ως στοιχεία που λαμβάνονται υπ'όψη και συνεκτιμώνται για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ύψους των ακαθάριστων εσόδων νοούνται όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στην εκταση των συναλλαγών και στις συνθήκες λειτουργίας των επιχειρήσεων, έστω και αν αφορούν αμέσως όχι την κρινόμενη αλλά προηγούμενη ή μεταγενέστερη χρήση. Νόμιμα λαμβάνεται υπ'όψη και ο συντελεστής μικτού κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων, χωρίς να χρειάζεται ειδική αιτιολογία σχετικά με το ζήτημα αυτό. ΣτΕ. 2995/89 ΔιΔικ. 2,440.

Αντιφατική είναι η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως διότι, ενώ οι αποδιδόμενες πλημμέλειες ως προς την τήρηση των βιβλίων, που αφορούν στην μη κανονική τήρηση του βιβλίου αποθήκης και ειδικότερα στην μη αναγραφή κατά την εξαγωγή των πωλούμενων ειδών της τιμής πωλήσεως αλλά μόνο της τιμής κόστους αυτών, οι οποίες έτσι επηρεάζουν το σκέλος των εσόδων, και ενώ τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, εν τούτοις γίνεται χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών χωρίς να αποδίδονται πλημμέλειες ως προς την τήρηση των βιβλίων σε σχέση με το

σκέλος των δαπανών. ΣτΕ. 1061/90 ΔΦΝ 44,1427.

Τιμολόγια. Η μη άμεση έκδοση τιμολογίων συγχωρείται όχι για λογους γενικούς που αφορούν την οργάνωση της επιχείρησης ή τα είδη που πωλούνται αλλά για λόγους ειδικούς που αφορούν σε συγκεκριμένη πώληση.

Βιβλίο αποθήκης. Το γεγονός ότι με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων επιτράπηκε σε ορισμένη επιχείρηση η καταχώριση ορισμένων, διαφορετικού είδους προϊόντων, ενιαίως στο τηρούμενο από αυτήν βιβλίο αποθήκης έτοιμων προϊόντων δεν επάγεται κατά νόμο την άρση της καθιερούμενης από τα άρθρα 30, 46 παρ. 2 και 12 παρ. 4 ν.δ. 4/68 υποχρέωσης να καταχωρίζονται τα πωλούμενα καθώς και τα μεταφερόμενα αγαθά στο οικείο τιμολόγιο και στο θεωρημένο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής κατ'είδος δοθέντος άλλωστε ότι η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης δεν συνάπτεται αναγκαίως με την έκδοση τιμολογίου ή θεωρημένου συγκεντρωτικού δελτίου. ΣτΕ. 285/89 ΕΛΔ 32,413.

Ο αγοραστής επιτηδεύματίας οφείλει να διαφυλάσσει το εκδιδόμενο από τον πωλητή τιμολόγιο ή εφόσον ο τελευταίος δεν το εκδίδει ή το εκδίδει ανακριβώς, τότε ο αγοραστής οφείλει να προβεί στις ενέργειες που προβλέπονται στο άρθρο 20 παρ. 8 ΚΦΣ. Συνεπώς, εάν ο αγοραστής παραλάβει τα πωληθέντα σ'αυτόν αγαθά, χωρίς ταυτοχρόνως να παραλάβει το σχετικό τιμολόγιο ή χωρίς να διενεργήσει τα οριζόμενα στο παραπάνω άρθρο υποπίπτει σε παράβαση του ΚΦΣ. Το βάρος σπόδειξης της παραλαβής των πωληθέντων και της κατοχής τους από τον αγοραστή φέρει η φορολογική αρχή. ΤΔΠΑ 1551/91.

ΔιΔικ. 3,887.

Δελτίο αποστολής (άρθρο 23 παρ. 6 πδ. 99/77). Η έκδοση αποστολής, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαιτείται μόνο στην περίπτωση που η διακίνηση αγαθών ενεργείται μέσα στα πλαίσια των επαγγελματικών σκοπών του επιτηδευματία που αποστέλλει, όχι δε και όταν το αγαθό που αποστέλλει είναι άσχετο με την επαγγελματική απασχολησή του και απλώς μεταφέρεται για σκοπό ξένο προς τις επαγγελματικές του δραστηριότητες. ΤΑΠΑ 7903/88 ΔΦΝ 45,296.

Δεν απαιτείται έκδοση δελτίων αποστολής όταν διακινούνται αγαθά από το κεντρικό κατάστημα προς την αποθήκη, εφόσον στην τελευταία δεν διενεργούνται συναλλαγές ώστε η αποθήκη να θεωρείται υποκατάστημα, καθώς και όταν μεταφέρονται απλώς πάγια κινητά στοιχεία της επιχείρησης στον τόπο της εργασίας. ΔΕΑ 3763/90 ΔΦΝ 45,1288.

Δελτίο αποστολής. Η επιβολή προστίμου αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης αφού με θετικές ενέργειες (υπουργική απόφαση, εγκύκλιος) η διοίκηση δημιούργησε στον φορολογούμενο την πεποίθηση ότι δεν ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει δελτίο αποστολής και να ενημερώσει το ημερολόγιο κίνησης του αυτοκινήτου. ΣτΕ. 2458/89 ΕλΔ 32,369, ΣτΕ. 989/90 ΕλΔ. 32,814.

Ανακρίβεια περιεχομένου φορολογικών στοιχείων. Από τη διάταξη της παρ. 1β' του άρθρου 47 του ΚΦΣ (πδ. 99/1977) προκύπτει ότι ιδιαίτερη παράβαση θεωρείται μόνον η ανακρίβεια του περιεχομένου καθενός φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και όχι η παράλειψη σημείωσης στο εκδιδόμενο.

παραστατικό κάποιου από τα στοιχεία που αναφέρονται στη διάταξη αυτή (επώνυμο, διεύθυνση κλπ.). Συνεπώς, αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί παράλειψη αναγραφής κάποιου από τα στοιχεία αυτά σε περισσότερα του ενός εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, πρέπει να θεωρηθεί ως παραβιασθείσα μια φορά η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 12 του ΚΦΣ και ως τοιαύτη θα επιφέρει το σχετικό πρόστιμο. ΔΕΑ 3923/88 ΔΦΝ 45,293.

Μη καταχώρηση στοιχείων της απογραφής. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 47 του Π.Δ. 99/1977 αποτελεί "αυτοτελή" παράβαση και επισύρει "ιδιαίτερο" πρόστιμο κάθε περίπτωση μη καταχώρησης περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης για το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα, απαιτείται τήρηση ιδιαίτερης μερίδας στην απογραφή. Ειδικότερα για τα εμπορεύσιμα στοιχεία αποτελεί αυτοτελή παράβαση κάθε περίπτωση μη καταχώρησης ποσότητας ορισμένου εμπορεύσιμου είδους της επιχείρησης. ΣτΕ. 3983/89 ΔΦΝ 45,997.

Διπλή παράβαση. Λόγω της διαφορετικής βάσης επί της οποίας στηρίζονται, αφενός μεν η παράβαση της μη τήρησης των βιβλίων ή παράβαση της μη τήρησης των βιβλίων και στοιχείων στην έδρα της επιχείρησης (άρθρο 16 οαρ. 4 π.δ. 99/1977), αφετέρου δε η παράβαση της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το διενεργούμενο έλεγχο (άρθρο 45 παρ. 1 π.δ. 99/1977) δεν αποκλείεται η σύγχρονη τέλεση των παραβάσεων αυτών και η επιβολή προστιμου για κάθε μια απ'αυτές (μειοψηφία ότι η παράβαση της εκτός έδρας τήρησης των βιβλίων και στοιχείων απορροφά την παράβαση της μη

επίδειξης και συνεπώς μια μόνο παράβαση συντελείται, εκείνη της τήρησης των βιβλίων και στοιχείων εκτός έδρας). ΣτΕ. 4375/88 ΔΦΝ 45,743.

Η άρνηση του φορολογούμενου να διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο με το να επιδείξει στη φορολογική αρχή τα βιβλία και στοιχεία του που αναφέρονται σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους ή με το να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία αυτά στο κατάστημα της φορολογικής αρχής παρά τη σχετική πρόσκληση αποτελεί αυτοτελή κατά διαχειριστική περίοδο παράβαση, η οποία συνεπάγεται την επιβολή αυτοτελούς ανά διαχειριστική περίοδο προστίμου. ΣτΕ. 3173/90 ΕλΔ. 32,1131.

Πρόστιμο. Για να μην επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος φορολογούμενου για μη επίδειξη στο φορολογικό έλεγχο βιβλίου, η τήρηση του οποίου επιβάλλεται σ'αυτόν βάσει ειδικού νόμου, πρέπει αυτός να ισχυρισθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να αποδείξει ότι δεν τήρησε το βιβλίο αυτό, δεν μπορεί δε στρεφόμενος κατά της πράξης επιβολής προστίμου για μη επίδειξη του βιβλίου αυτού να ισχυρισθεί το πρώτο με την προσφυγή ότι δεν το τήρησε. ΣτΕ. 285/89 ΕλΔ. 32,414.

Φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και αν κατέστη οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Οικονομικό Έφορο, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο εκείνου που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Τέτοια

συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή άλλα έγγραφα που αποδεικνύουν την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου και την απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος. ΣτΕ. 1600/90 ΔιΔικ. 2,1423.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός. Η πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία διαπιστώνονται πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και ένεκα τούτων ενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, δεν καθίσταται νομίμως πλημμελής και ακυρωτέα από μόνο το λόγο ότι δεν περιλαμβάνεται σ'αυτήν ή στην οικεία έκθεση ελέγχου ειδική αιτιολόγηση της κρίσης περί ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού, δεδομένου ότι η επί του θέματος αυτού αιτιολογία δεν συνιστά τυπικό στοιχείο της πράξης της φορολογικής αρχής, η δε σχετική κρίση ελέγχεται από τα διοικητικά δικαστήρια. Ούτε η απλή παραπομπή με την έκθεση ελέγχου στο σημείωμα του άρθρου 45 παρ. 8 ΚΦΣ περί των διαπιστωθεισών παραβάσεων καθιστά αυτή καθ'εαυτή νομικώς πλημμελές το φύλλο ελέγχου ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. ΣτΕ. 1060/90 ΕλΔ. 32, 908, ΔιΔικ. 3,235.

Η χρήση κωδικών αριθμών για ποσοτική καταχώρηση εμπορευμάτων αγαθών στο βιβλίο απογραφών, χωρίς την τήρηση θεωρημένου μητρώου κωδικής αρίθμησης συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια των βιβλίων που δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. ΣτΕ. 1514/88 ΔΦΝ 45,1592.

Φορολογία εισοδήματος Δ' πηγής. Ανακρίβεια ως προς απομείωση πρώτης ύλης. Εξωλογιστικός προσδιορισμός.

Κατ'άρθρο 57 παρ. 2 ΚΦΣ (νδ. 4/68) επί ανακρίβειας των εγγραφών στα βιβλία σχετικά με την απομείωση πρώτης ύλης κατά τη βιομηχανοποίησή της, η φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια δύνανται, με τη συνδρομή και των υπόλοιπων νόμιμων προϋποθέσεων, να προβαίνουν σε απόρριψη των βιβλίων και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης. ΣτΕ. 3990/90 ΔιΔικ 3, 1364.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός. Η παράλειψη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών για τα παραγόμενα προϊόντα συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια τέτοια ώστε να είναι αδύνατη η ενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς τις αναλωθείσες ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών, καυσίμων και άλλων ειδών για την παραγωγή έτοιμων προϊόντων, τις παραχθείσες ποσότητές τους, τις υπάρχουσες κατά το τέλος της χρήσης ή σε ορισμένο χρόνο ποσότητες πρώτων, βοηθητικών υλών, έτοιμων προϊόντων, τις φύρες παραγωγής, το κόστος, το μικτό κέρδος και συνακόλουθα δεν είναι εφικτός ο έλεγχος της διακίνησης των εν λόγω ποσοτήτων, αλλά και των μεγεθών που εμφανίζονται στους λογαριασμούς των βιβλίων. ΣτΕ. 1377/90 ΕΛΔ. 32,908, ΔιΔικ. 3,235.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. Για να απορριφθούν τα βιβλία και στοιχεία και να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αρκεί οιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων και στοιχείων, αλλά απαιτείται όπως οι διαπιστούμενες πλημμέλειες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και για το λόγο αυτό αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων, η οποία αδυναμία πρέπει να αιτιολογείται. ΣτΕ 3444/88 ΔΦΝ 45,839, ΣτΕ. 592/90 ΔΦΝ 45,506, ΣτΕ. 3985/89 ΔΦΝ 45,1010, ΣτΕ. 3354/89 ΔΦΝ 45,1208.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. Οι προσωρινές επιμετρήσεις για τις οποίες κάνει λόγο η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 20 του ΚΦΣ προκειμένου για τεχνικό έργο κλπ. που εκτελεί επιτηδευματίας για την άσκηση του επαγγέλματος άλλου επιτηδευματία, μετά τη διενέργεια των οποίων (προσωρινών επιμετρήσεων) εκδίδεται το τιμολόγιο του άρθρου 20 παρ. 1, δεν αποτελούν στοιχείο υποχρεωτικό, δοθέντος ότι από τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 20 δεν προβλέπεται η έκδοση κάποιου έγγραφου στοιχείου για τις επιμετρήσεις. Συνεπώς, η μη επίδειξη στον έλεγχο των επιμετρήσεων δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο απόρριψης των βιβλίων και διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού. ΣτΕ. 3994/89 ΔΦΝ 45,753, ΔιΔικ. 2,887, ΣτΕ 3997/89 ΔΦΝ 45,753, ΔιΔικ. 2,1496.

Πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου. Εξωλογιστικός προσδιορισμός. Οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, όταν από αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγραφών των επίσημων βιβλίων. ΣτΕ. 3013/89 ΔιΔικ. 2,1495.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί και στην περίπτωση καταστροφής βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν, ή ορισμένων από αυτά, και όταν η καταστροφή οφείλεται σε ανώτερη βία, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια

ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν. Τούτο δε γιατί η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς τα βιβλία και στοιχεία. Περαιτέρω, στην περίπτωση καταστροφής βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν, δεν τεκμαίρεται η ακρίβεια της δήλωσης που έχει δηλωθεί και έτσι δεν απόκειται στον οικονομικό έφορο να αποδείξει την ανακρίβειά της, αλλά το εισόδημα του φορολογουμένου θα προσδιορισθεί εξωλογιστικά και από την προσδιορισμό αυτό θα κριθεί η ακρίβεια της δήλωσης. ΣτΕ. 428/89 ΕΛΔ. 32,410.

ΣτΕ. 3398/1988 Β' τμ.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων. Επιτρέπεται να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη με έπτωση των δαπανών που εμφανίζονται στα βιβλία από τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς.

ΣτΕ. 749/1989 Β' Τμ.

Απαγόρευση χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος, η χειροτέρευση προκύπτει από το φόρο ή άλλη υποχρέωση που επιβάλλεται και όχι από τις αυξομειώσεις των στοιχείων της υπόθεσης.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, καθορισμός συντελεστή ανώτερου από το μέγιστο, πότε επιτρέπεται.

Επειδή, στη συνέχεια, το διοικητικό εφετείο απέρριψε

το αίτημα της ομόρρυθμης εταιρείας για αναγνώριση προς έκπτωση από τα κέρδη της ένδικης χρήσης ποσού 1.302.219 δρχ. που διατέθηκε για νέες παραγωγικές επενδύσεις με τη σκέψη ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω η απαιτούμενη κατά την έννοια του άρθρου 7 (παρ. 1 και 2) του Α.Ν. 147/1967, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του ΑΝ. 607/1968 (φ.Α' 259), προϋπόθεση της τήρησης βιβλίων ειλικρινών και επαρκών. Η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου είναι νόμιμη, γιατί, πράγματι, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, προϋπόθεση για την αναγνώριση της απαλλαγής που προβλέπεται από αυτές αποτελεί η τήρηση ειλικρινών και επαρκών βιβλίων οποιασδήποτε κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΣτΕ. 4090/1981). Συνεπώς, είναι αβάσιμος ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως.

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	σελ. 1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'	σελ. 3
Εισαγωγή	σελ. 4
Παλιός Κώδικας (Κ.Φ.Σ.) άρθρο 43	σελ. 5
Νέος Κώδικας (Κ.Β.Σ.) άρθρο 30	σελ. 8
Σχετικές διατάξεις	σελ.13
Συγκριτική παρουσίαση των άρθρων 30 (ΚΒΣ) και 43 (ΚΦΣ).....	σελ.15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'	
Γενικά	σελ.23
Ερμηνευτική εγκύκλιος 186/92	σελ.24
Συμπεράσματα-Επισημάνσεις θεμάτων άρθρου 30... ..	σελ.25
Ανεπάρκεια των βιβλίων κ' στοιχείων όταν δεν μπορεί να υπολογιστεί αντικειμενικά το λογιστικό αποτέλεσμα	σελ.43
Ανεπάρκεια των βιβλίων κ' στοιχείων ανάλογα με την έκταση της πράξης κ' σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη	σελ.43
Περιπτώσεις κατά τις οποίες το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά γιατί υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.....	σελ.50
Γενικού ενδιαφέροντος	σελ.56
Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες και ανακρίθειες	σελ.59
Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριθών..	σελ.62

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

- - - - -

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΚΗ -Επιθεώρηση Νομολογίας Διοικητικού Δικαίου

Ετος 1989 - Τόμος Α'

Ετος 1990 - Τόμος Β'

Ετος 1991 - Τόμος Γ'

ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ (Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη)

Τόμοι 1987, 1989, 1990, 1991

Ερμηνευτική εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 186/92

Κώδικας Φορολογικών βιβλίων και στοιχείων

Δημητρίου Σταματόπουλου

Εκδ. Αντ. Σάκκουλα 1993 Αθήνα

Κώδικας Φορολογικών στοιχείων

Χρήστου Ν. Τότση

Εκδ. Οίκος "Πάμμος" 1990 Αθήνα

Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ"

Τεύχος 427, Μάρτιος 1990, σελ. 268-270

" 429, Μάιος 1990, " 499-501

" 431, Ιούλιος 1990 " 765

" 432, Αύγουστος 90 " 898 και 904

////_//

1993
277