

Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ Σ.Δ.Ο.
Τμήμα Λογιστικής

Ανεπάρκεια και ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων
στα πλαίσια του ΚΒΣ. – Δικαστηριακή Νομολογία



Υπεύθυνη Καθηγήτρια:
κ. Σοφία Γιαννικοπούλου

Σπουδάστριες:

Παπαθανασοπούλου Άννη
Φαϊλάδη Αμαλία

ΠΑΤΡΑ 2002



ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

6087

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

A1.	Παλιός Κώδικας ΚΦΣ άρθρο 43 Π.Δ. 99/77.....	5
	Κύρος και αποδεικτική δύναμις των βιβλίων & στοιχείων	5
A2.	Σχετικές Διατάξεις -	7
	1. Ν. 1892/31.7.1990 (ΦΕΚ 101 Α). -	
	Άρθρο 109- Διασφάλιση του κύρους των βιβλίων και των	
	στοιχείων των επιτηδευματιών	7
	2. Υπ. Οικονομικών 10422502580/0009 Α/105-91.	
	Σύσταση Επιτροπής διασφάλισης του κύρους των βιβλίων	
	και στοιχείων - Άρθρο 1	9
	Λειτουργία της παραπάνω επιτροπής - Άρθρο 2.	10
	Άρθρο 3	13
A3.	Νέος Κώδικας ΚΒΣ άρθρο 30 Π.Δ. 186/92	14
	Άρθρο 30- Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και	
	στοιχείων.....	14
A4.	Αντικαταστάσεις - Μεταβολές άρθρου 30	19
A5.	Μεταβολές άρθρου 30 σύμφωνα με το Π.Δ. 134/96	22
	Άρθρο 17- Κύρος βιβλίων και στοιχείων.	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

B1.	Γενικά - σκοπός της τήρησης των βιβλίων	
	και των στοιχείων - Διαφορές με καθεστώς π.δ. 99/197.....	27
B2.	Κύρος και αξιοπιστία βιβλίων και στοιχείων	30
B3.	Ανεπάρκεια-Ανακρίβεια-Εξωλογιστικός	
	προσδιορισμός του εισοδήματος	30
B3.1	Κύρος των βιβλίων - Συναφείς διατάξεις στη	
	φορολογία εισοδήματος	30
	• Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.	
	(Άρθρο 31 παράγρ. 1, ν. 2238/94).	30
	• Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.	
	(Άρθρο 32 παρ. 1, ν. 2238/1994).	31
	• Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων.	
	(Άρθρο 30 παρ. 2γ και παρ. 3 ν. 2238/1994).	31
	• Προσαύξηση συντελεστών καθαρών κερδών.	
	(Άρθρο 32 παράγρ. 2 ν. 2238/1994).	32
B3.2	Κύρος των βιβλίων και των στοιχείων -Επιπτώσεις	
	ανεπάρκειας -ανάκριβειας.	33
B4.	Προϋποθέσεις ανεπάρκειας βιβλίων τρίτης κατηγορίας	34
	Α) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των εσχής βιβλίων :	34
	Β) Μη διαφύλαξη των εσχής στοιχείων :	35
	Γ) Τήρηση ή έκδοση ή διαφύλαξη των βιβλίων και	
	στοιχείων του Κώδικα κατά τρόπο αντίθετο από τις	
	διατάξεις του, ή τήρηση βιβλίων κατηγορίας κατώτερης	
	εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.	36

Δ). Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων:	36
B4.1 Συνδρομή λοιπών προϋποθέσεων ανεπάρκειας των βιβλίων και των στοιχείων. (Εγκ.3/1992,παρ.30.3)	37
B4.2 Ανεπάρκεια προηγούμενων χρήσεων (μέχρι και τη χρήση 1992) - Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ	40
B4.3 Απόρριψη ή μη των βιβλίων και στοιχείων επιχείρησης για πράξεις ή παραλείψεις που αναφέρονται σ' ένα κλάδο αυτής.	42
B5. Ανακρίβεια βιβλίων τρίτης κατηγορίας	43
B5.1 Λοιπές προϋποθέσεις	48
B6. Επιτροπή κρίσης των βιβλίων τρίτης κατηγορίας	50
B6.1 Σύσταση και όροι λειτουργίας Επιτροπής	50
B6.2 Διαδικασία παραπομπής στην Επιτροπή και κρίσης των υποθέσεων	53
B6.3 Διαδικασία υποθέσεων που δεν τηρήθηκαν ή δεν επιδείχθηκαν στον φορολογικό έλεγχο. - Υπαρξη φορ. Στοιχείων	55
B7. Ανακρίβεια βιβλίων πρώτης κατηγορίας	55
B8. Ανακρίβεια και ανεπάρκεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας	56
B9. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΩΝ Η' ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ	
Γ1. Εισαγωγή	62
Γ2. Αποφάσεις Σ.τ.Ε.	64
Γ3. Δικαστηριακή νομολογία, σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων	71
Έλλειψη Βιβλίων	71
Πλημμέλειες των βιβλίων και των στοιχείων	72
Γ4. Δικαστηριακή Νομολογία σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και των στοιχείων.	78
Πιστωτικό υπόλοιπο ταμείου	78
Πιστωτικά υπόλοιπα αποθήκης	78
Ελλείμματα αποθήκης - φύρα	78
Ανακρίβειες των βιβλίων και των στοιχείων	80
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η επιβολή τήρησης ορισμένων βιβλίων και η υποχρεωτική έκδοση στοιχείων εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το 1948, ενώ η καθιέρωση του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έγινε το 1952.

Με την πάροδο των χρόνων ο ΚΦΣ υπέστη αρκετές τροποποιήσεις και έτσι φτάνουμε στο 1992 που μετονομάστη σε Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Μέσα από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα παρακολουθούνται οι οικονομικές δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα μέσω των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από μια επιχείρηση προσδιορίζουμε το οικονομικό της αποτέλεσμα, δηλαδή τα καθαρά της κέρδη.

Με βάση τα παραπάνω υπολογίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Επομένως είναι φυσικό η τήρηση του ΚΦΣ να είναι υποχρεωτική και δεδομένη γιατί η φορολόγηση είναι το κυριότερο μέσο απόκτησης οικονομικών πόρων του κράτους.

Εμείς θα ασχοληθούμε με τις περιπτώσεις ελλιπής εφαρμογής ή μη εφαρμογής του ΚΦΣ και τις συνέπειες που απορρέουν από την ανεπαρκή και ανακριβή τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Είναι γνωστό ότι στην Ελλάδα το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι μεγάλο και απασχολεί σημαντικά αρμόδιους και συναρμόδιους παράγοντες του τόπου.

Το γεγονός αυτό είναι λογικό γιατί όπως προαναφέρθηκε η φοροδιαφυγή αποτελεί το μέσο απώλειας του μεγαλύτερου ποσοστού των αναγκαίων οικονομικών πόρων της πολιτείας.

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι το κυνήγι της φοροδιαφυγής δεν μπορεί να είναι στιγμιαίο αλλά διαρκές και συνεχές. Η προσπάθεια δεν πρέπει να σταματά ποτέ αλλά να εντατικοποιείται και να συμπληρώνεται με νέα μέτρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

- **Παλιός Κώδικας ΚΦΣ άρθρο 43 Π.Δ. 99/77**
- **Σχετικές διατάξεις**
- **Νέος Κώδικας ΚΒΣ άρθρο 30 Π.Δ. 186/92**
- **Αντικαταστάσεις - Μεταβολές άρθρου 30**
- **Μεταβολές άρθρου 30 σύμφωνα με το Π.Δ. 134/96**

Α1. Παλαιός Κώδικας ΚΦΣ άρθρο 43 Π.Δ. 99/77

Άρθρον 43

Κύρος και αποδεικτική δύναμις των βιβλίων & στοιχείων.

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

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

2. Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία οσάκις ο υπόχρεως, διαζευκτικώς ή αθροιστικώς, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν φυλάσσει άπαντα τα οριζόμενα διά την κατηγορίαν και την περίπτωσιν εις ήν υπάγεται βιβλία και στοιχεία, δεν ενημερώνει τα βιβλία εμπροθέσμως, δεν τηρεί τα 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 υπόχρεως, 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 πραγματικήν 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 εμπορευσίμων στοιχείων εις τιμάς μικροτέρας των προσηκουσών.
 - γ). Η αναγραφή εξόδων εις τα βιβλία τα οποία δεν εκπίπτονται κατά τας οικείας φορολογικάς διατάξεις.
 - δ). Η αναγραφή εις τα βιβλία αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων μη εκπιπτομένων κατά τας οικείας φορολογικάς 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 φυσική απομείωσιν ή εις οιαδήποτε καταστροφήν αλλά και δεν δύναται να αποδειχθή ότι προέρχονται εξ αποκρύψεως πωλήσεων και των οποίων η αξία συνυπολογίζεται εις τα έσοδα.
 - ζ). Πάσα παρατυπία οφειλόμενη εις παραδρομήν ή συγγνωστήν πλάνην.
- ''3. Δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο αν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον παρόντα Κώδικα''.

A2. Σχετικές διατάξεις

1). Ν. 1892/31.7.1990 (ΦΕΚ 101 Α).

Άρθρο 109

Διασφάλιση του κύρους των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών.

1. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στα οποία διαπιστώθηκαν παραλείψεις που συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια κατά την κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αποφασίζει από τριμελή επιτροπή, η οποία συνιστάται στην έδρα κάθε περιφέρειας διοικήσεως.

Η επιτροπή αυτή αποτελείται :

- α) από τον επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύει την αρμόδια οικονομική υπηρεσία, ή το νόμιμο αναπληρωτή του, ως πρόεδρο,
- β) από επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως, ή από το νόμιμο αναπληρωτή του και
- γ) από έναν ιδιώτη που είναι μέλος του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου, ή το νόμιμο αναπληρωτή του, ως μέλη.

Χρέη γραμματέα της επιτροπής εκτελεί υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που συνεδριάζει η επιτροπή.

Ειδικώς, για τις φορολογικές υποθέσεις επιτηδευματιών που εδρεύουν στην περιφέρεια της τέως διοικήσεως πρωτεύουσας η επιτροπή συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών και αποτελείται :

- α) από τους προϊσταμένους των Διευθύνσεων Ελέγχων και Βιβλίων και Στοιχείων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους, από τους οποίους εκείνος που έχει τα περισσότερα χρόνια υπηρεσίας στον Α' βαθμό ορίζεται ως πρόεδρος και ο άλλος ως μέλος της επιτροπής.

β). από έναν ιδιώτη που είναι μέλος του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου ή το νομικό αναπληρωτή, ως μέλος.

Χρέη γραμματέα της επιτροπής εκτελεί υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που υπηρετεί στο Υπουργείο Οικονομικών.

2. Η θητεία του τρίτου μέλους των επιτροπών της προηγούμενης παραγράφου είναι διετής και αρχίζει από τη χρονολογία που το πρόσωπο αυτό ορίστηκε ως μέλος της επιτροπής.

Το πρόσωπο αυτό επιλέγεται από πίνακα (3) τριών τουλάχιστον μελών του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου, τον οποίο υποχρεούται η διοίκηση αυτού να καταρτίσει και να τον υποβάλλει μέχρι 20 Ιανουαρίου κάθε δεύτερου έτους στον Υπουργό Οικονομικών.

Κατ' εξαίρεση, για την πρώτη διετία, ο πίνακας αυτός πρέπει να υποβληθεί στο Υπουργείο Οικονομικών μέχρι τις 31 Αυγούστου 1990.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν κρίνει ως ανεπαρκή ή ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων υποχρεούται, εφ' όσον αυτό θα ζητηθεί εγγράφως από τον ενδιαφερόμενο επιτηδευματία, όπως πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια παραπέμψει την υπόθεση στην επιτροπή της παραγράφου 1.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει εγγράφως στο φορολογούμενο την αιτιολογημένη κρίση του για τις διαπιστώσεις του, οι οποίες συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων. Ο ενδιαφερόμενος επιτηδευματίας δύναται να λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου και μέσα σε προθεσμία (10) ημερών από την κοινοποίηση του οικείου εγγράφου σε αυτόν, να υποβάλει την αίτηση με τις αντιρρήσεις του.

Η αίτηση του επιτηδευματία κατατίθεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος μαζί με τις απόψεις του την παραπέμπει στην επιτροπή της παραγράφου 1.

4. Η κατά την παράγραφο 1 επιτροπή αποφαινεται με αιτιολογημένη απόφασή της αν συντρέχουν αποχρώντες λόγοι απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία. Η επιτροπή δικαιούται να

διατάσσει και συμπληρωματικό έλεγχο και να διευκρινισθούν οι λόγοι για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων.

5. Οι αποφάσεις της επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία και εκδίδονται το βραδύτερο μέσα σε ένα μήνα από την περιέλευση στην επιτροπή του φακέλου της υπόθεσης.
6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών συγκροτούνται οι πιο πάνω επιτροπές, καθορίζονται όσα αφορούν τη λειτουργία αυτών, ορίζεται η αποζημίωση του προέδρου, των μελών και του γραμματέα αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου. Επίσης, με όμοιες αποφάσεις μπορεί να συνιστώνται περισσότερες επιτροπές στις περιφέρειες διοικήσεως και στην περιφέρεια της τέως διοικήσεως πρωτεύουσας.

2). Υπ. Οικ. 10422502580/0009 Α/ 105-91

Σύσταση επιτροπής διασφάλισης του κύρους των βιβλίων και στοιχείων

Άρθρο 1

1. Συγκροτούμε τριμελή επιτροπή στην περιφέρεια της Δυτικής Ελλάδος, με έδρα την Πάτρα αποτελούμενη από τους εξής :
 - α). Τον εκάστοτε επιθεωρητή που εποπτεύει την αρμόδια Δ.Ο.Υ., της οποίας, η υπόθεση συζητείται στην επιτροπή ή το νόμιμο αναπληρωτή του, ως Πρόεδρο.
 - β). Τον Μαρκόπουλο Παναγιώτη, επιθεωρητή με αναπληρωτή τον Μπέκιο Κων/νο επιθεωρητή ως μέλος.
 - γ). Τον Βυζά Βασίλειο, μέλος του Δ. Σ. του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αχαΐας με αναπληρωτή τον Παναγιωτόπουλο Ευθ. μέλος του ιδίου Επιμελητηρίου, ως μέλος.
2. Γραμματέας της επιτροπής ορίζεται ο Αργύρης Δημ. με βαθμό Α' κλάδου ΠΕ φοροτεχνικών, με αναπληρωτή του τον Μαλακό Γεώργιο με βαθμό Α' κλάδου ΠΕ φοροτεχνικών, υπάλληλοι της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Άρθρο 2

Λειτουργία της παραπάνω επιτροπής

1. Η παραπάνω επιτροπή αποφαινεται, μέσα σε ένα μήνα από την αποστολή του φακέλου της υπόθεσης, με αιτιολογημένη απόφαση, εάν συντρέχουν αποχρώντες λόγοι απόρριψης των Βιβλίων και Στοιχείων της τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. των επιτηδευματιών, που παραπέμπονται στην επιτροπή από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που απέρριψε τα βιβλία λόγω ανεπάρκειας ή ανακρίβειας, κατόπιν αιτήσεως του επιτηδευματία.
2. Η επιτροπή έχει αρμοδιότητα για τις υποθέσεις των επιτηδευματιών που εδρεύουν στην περιφέρεια της Δυτικής Ελλάδος των Νομαρχιών Αχαΐας, Αιτωλ/νίας, Ηλείας.
3. Η επιτροπή συνεδριάζει στο κατάστημα της επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. Νομαρχίας Αχαΐας κατόπιν προσκλήσεως του Προέδρου.

Η επιτροπή μπορεί, εφόσον κρίνεται αναγκαίο να συνεδριάσει και στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ. της οποίας κρίνεται η υπόθεση.

Η πρόσκληση επιδίδεται στα μέλη τρεις τουλάχιστον ημέρες προ της συνεδριάσεως και αναγράφονται σε αυτή οι υποθέσεις που θα εξετασθούν.

Μαζί με την πρόσκληση επιδίδεται στα μέλη της επιτροπής αντίγραφο του σημειώματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προς τον φορολογούμενο με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια, καθώς και τις αντιρρήσεις του φορολογουμένου.

4. Η επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει όταν ο αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απόντων.
5. Οι εκπρόσωποι των φορέων που μετέχουν στην επιτροπή και δεν έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, οφείλουν να δώσουν ενώπιον του Προέδρου της Επιτροπής τον όρκο του δημοσίου υπαλλήλου για τη διαφύλαξη του φορολογικού απορρήτου.

6. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όταν απορριφθούν τα Βιβλία του επιτηδευματία της τρίτης ή τέταρτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., λόγω ανακρίβειας ή ανεπαρκείας υποχρεούται, πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, να παραπέμψει την υπόθεση στην παραπάνω επιτροπή εφόσον τούτο ζητηθεί με αίτηση από τον επιτηδευματία, στον οποίο γνωστοποιούνται εγγράφως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι διαπιστώσεις που συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των Βιβλίων και Στοιχείων.
7. Εισηγητής των υποθέσεων που παραπέμπονται στην παραπάνω επιτροπή ορίζεται ο αρμόδιος προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) ή υπάλληλος αυτής που ενήργησε το φορολογικό έλεγχο.
8. Κατά τη συνεδρίαση της επιτροπής δικαιούται να παρευρεθεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο φορολογούμενος ή ο εκπρόσωπος του ο οποίος πρέπει να έχει έγγραφη εξουσιοδότηση, εφόσον δεν παρίσταται με αυτόν.
 Για το σκοπό αυτό ο γραμματέας της επιτροπής ειδοποιεί εγγράφως ή τηλεφωνικά το φορολογούμενο, τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν τη συνεδρίαση της επιτροπής.
 Επίσης ο Πρόεδρος της επιτροπής δύναται να καλεί στις συνεδριάσεις και τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο για παροχή πληροφοριών σχετικά με την υπόθεση που έχει παραπέμψει στην επιτροπή.
9. Ο φορολογούμενος δικαιούται να υποβάλλει στην επιτροπή υπόμνημα μέχρι την προηγούμενη ημέρα της συνεδρίασης αυτής, κατά την οποία θα κριθεί η υπόθεσή του. Το υπόμνημα αυτό κατατίθεται στο γραμματέα της επιτροπής.
10. Οι αποφάσεις της επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία με φανερή ψηφοφορία και διατυπώνονται σε πρακτικά συνεδριάσεως στα οποία γράφονται τα ονόματα των μελών που συμμετέχουν και καταχωρίζεται σ' αυτά η γνώμη του μέλους που μειοψήφισε. Τα πρακτικά αυτά υπογράφονται από τον Πρόεδρο, τα μέλη και το γραμματέα αυτής.

Η άρνηση υπογραφής των πρακτικών λόγω δυστροπίας κάποιου από τα μέλη αυτής, δε συνεπάγεται ακυρότητα της απόφασης που έχει ληφθεί.

11. Οι αποφάσεις της επιτροπής που υπογράφονται από τον Πρόεδρο και τον Γραμματέα της επιτροπής κοινοποιούνται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και είναι υποχρεωτικές γι' αυτόν.
12. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαβιβάζει το φάκελο της υπόθεσης με όλα τα στοιχεία στην αρμόδια επιτροπή με έγγραφό του στο οποίο εκτός των άλλων αναφέρει τους λόγους απόρριψης των Βιβλίων και τη γνώμη του εάν τα Βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή.
13. Η επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφεί μέσω του Προέδρου της, απευθείας με κάθε δημόσια αρχή ή υπηρεσία και νομικό πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, που έχουν υποχρέωση να παρέχουν πληροφορίες που τους ζητούνται.
14. Στην επιτροπή τηρούνται από το γραμματέα τα εξής βιβλία :
 - α). Βιβλίο πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.
 - β). Βιβλίο πρακτικών των συνεδριάσεων.
 - γ). Βιβλίο διεκπεραίωσης των εγγράφων που παραδίδονται επί αποδείξει.

Τα βιβλία αριθμούνται και μονογράφονται από το γραμματέα κατά φύλλο και θεωρούνται από τον Πρόεδρο της επιτροπής στο τελευταίο φύλλο τους.

Τα βιβλία αυτά τηρούνται με τις φροντίδες του γραμματέα της επιτροπής.

15. Για όσα θέματα δε ρυθμίζονται από την απόφαση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 89 του Π.Δ. 284/1988 (ΦΕΚ Α 128 και 165/1988).
16. Στην παραπάνω επιτροπή θα παραπέμπονται υποθέσεις των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης και τέταρτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. και απερρίφθησαν λόγω ανεπαρκείας και ανακρίβειας όταν το σημείωμα ελέγχου του άρθρου 45 του Κ.Φ.Σ. κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο μετά την 31.7.1990 έναρξη ισχύος του άρθρου 109 του Ν. 1892/90.

Άρθρο 3

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

Α3. Νέος Κώδικας ΚΒΣ άρθρο 30 Π.Δ. 186/92

Άρθρο 30

Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά 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 τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.
3. Τα βιβλία και στοιχεία της **τρίτης κατηγορίας** κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :
 - α). Δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, καθώς και τα πρόσθετά βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.
(1).
 - β). (2) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.
 - γ). (3) εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων δεν τηρεί ή 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 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,
- δ). δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του,
- ε). δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992
- στ). δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, ενός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας,

εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου

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 εμπορευσιμων 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 την κρίση του προϊσταμένου 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 η της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. συνιστάται τριμελής Επιτροπή αποτελούμενη από :

- α). τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. ως πρόεδρο, αναπληρούμενο από το νόμιμο αναπληρωτή του,

- β). έναν Επιθεωρητή Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών που εποπτεύει Δ.Ο.Υ, η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως ή από το νόμιμο αναπληρωτή του και
- γ). έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης όπου εδρεύει η Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Στις περιπτώσεις α' και β', όταν υπάρχει αδυναμία συγκρότησης της Επιτροπής λόγω έλλειψης Επιθεωρητών της οικείας Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., μπορεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να ορίζεται Πρόεδρος και μέλος της Επιτροπής με τους αναπληρωτές αυτών, επιθεωρητής από όμορη ή άλλη Νομαρχία.

Ειδικά στο νόμο Αττικής συνιστώνται τρεις τριμελείς Επιτροπές με έδρα τη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιά, Ανατολικής και Δυτικής Αττικής. Στις Επιτροπές αυτές μετέχουν ως Πρόεδροι οι Προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Ελέγχων και Βιβλίων και Στοιχείων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, που τοποθετούνται σε κάθε Επιτροπή με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, αναπληρούμενοι από τους νόμιμους αναπληρωτές τους.

Χρέη γραμματέα κάθε Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα της αποζημίωσης του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα των Επιτροπών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

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.

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας.

7. Τα βιβλία και στοιχεία της **δεύτερης κατηγορίας** κρίνονται **ανακριβή** όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.

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.

A4. Αντικαταστάσεις – Μεταβολές άρθρου 30

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 3 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) και ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ. από 4.6.1996.

Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής :

'' α) Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κώδικα αυτού.''

Η προγενέστερη περίπτωση α' τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 23 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 και ίσχυσε σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου, από 1.1.1995.

Η περίπτωση που είχε αντικατασταθεί ήταν ως εξής :

'' 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.''

(2) Με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) που ισχύει σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ., από 4.6.1996, οι περιπτώσεις β', γ' της παραγράφου 3 αναριθμήθηκαν από γ', δ' μετά την κατάργηση της περίπτωσης β' της παραγράφου 3.

Η περίπτωση β' που καταργήθηκε είχε ως εξής :

'' 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.''

(3) Οι περιπτώσεις δ' και ε' προστέθηκαν με την παρ. 24 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 και ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου από 1.1.1995.

(4) Η περίπτωση σι' της παραγράφου 4 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ. από 4.6.1996.

(5) Το έκτο εδάφιο της παραγρ. 5 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 25 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου από 11.5.1994.

Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής :

''Στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. συνιστάται τριμελής Επιτροπή αποτελούμενη από :

α) τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. ως πρόεδρο, αναπληρούμενο από το νόμιμο αναπληρωτή του,

β) έναν 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. και

γ) έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης όπου εδρεύει η Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.''

(6) Το έβδομο εδάφιο της παραγράφου 5 προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) και ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ. από 4.6.1996.

(7) Το ένατο και δέκατο εδάφιο καταργήθηκαν με την παρ. 26 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 από 11.5.1994.

Τα εδάφια που καταργήθηκαν είχαν ως εξής :

''Από τον πίνακα των δώδεκα (12) ορκωτών λογιστών είναι δυνατό να ορισθούν περισσότεροι του ενός ορκωτοί λογιστές και ο καθένας να συμμετέχει σε περισσότερες από μια Επιτροπές.

Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η συμμετοχή ορκωτού λογιστή σε ορισμένες τριμελείς Επιτροπές, μετά από γνωστοποίηση του Σ.Ο.Λ., αντί αυτού, ορίζεται ένας καθηγητής της λογιστικής των Τ.Ε.Ι. με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών και σε περίπτωση που και αυτού η συμμετοχή δεν είναι δυνατή ορίζεται ένας εκπρόσωπος

του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας με τον αναπληρωτή του από αυτό.”

(8) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) και ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ. από 4.6.1996.

(9) Η φράση (πρόταση) “δεν τηρεί”(ΦΕΚ 113 Α')” προστέθηκε με την παρ. 27 του ν. 2214/1994 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ίδιου νόμου, από 1.1.1995.

(10) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 (ΦΕΚ Α' 105) και ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 του ίδιου π.δ. από 4.6.1996.

A5. Μεταβολές άρθρου 30 σύμφωνα με το Π.Δ. 134/96

Άρθρο 17

Κύρος βιβλίων και στοιχείων

Με τις παρ. 1-6 άρθρου 17 αντικαθίσταται, καταργούνται, τροποποιούνται και προστίθενται διατάξεις στις παρ. 3, 4, 5, 6 και 7 άρθρου 30 Κ.Β.Σ. και από τη δημοσίευση στο ΦΕΚ (4.6.96) :

α) Η μη διαφύλαξη των ημερολογίων που καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές δεν συνιστά πλέον λόγο ανεπάρκειας αλλά ανακρίβειας (για τους γ' κατηγορίας επιτηδευματίες).

β) Η μη διαφύλαξη (βλ. και 23^α...) και η μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο των ημερολογίων όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, των βιβλίων Α και Β κατηγορίας καθώς και των συνοδευτικών στοιχείων και παραστατικών των πρωτογενών εγγραφών συνιστούν λόγους ανακρίβειας (εκτός αν ο επιτηδευματίας επικαλεσθεί λόγους ανωτέρας βίας).

γ) καταργείται ως λόγος ανεπάρκειας ο προβλεπόμενος από την παρ. 3β άρθρου 30 Κ.Β.Σ. και

δ) προβλέπεται η διαδικασία συγκρότησης της Επιτροπής που κρίνει περί της απόρριψης βιβλίων γ' κατηγορίας.

Άρθρο 17

Κύρος Βιβλίων και Στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού επέρχονται από 4 Ιουνίου 1996, σημαντικές μεταβολές σχετικά με τις περιπτώσεις ορισμένων πράξεων και παραλείψεων που συνιστούν, κατ' αρχήν, λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών, ειδικότερα :

- 1. Η μη διαφύλαξη των ημερολογίων που καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές**, στο οποίο μεταφέρεται, ως περίπτωση, στην παρ. 4 του άρθρου 30 και αποτελεί **λόγο ανακρίβειας** των βιβλίων και στοιχείων, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές από το νόμο πθέμενες προϋποθέσεις.

2. **Η μη διαφύλαξη των συνοδευτικών & λοιπών στοιχείων** με τα οποία ενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές, ομοίως όπως και ανωτέρω, μεταφέρεται, ως περίπτωση, στην παρ. 4 του άρθρου 30 και αποτελεί **λόγο ανακρίβειας**.

3. Οι πιο πάνω περιπτώσεις (μη διαφύλαξη και μη επίδειξη των ημερολογίων και στοιχείων) προστέθηκαν ως νέα περίπτωση στ' στο άρθρο 30 παρ. 4. Με βάση τη νέα δομή του άρθρου 30 παρ. 4 λόγο ανακρίβειας αποτελούν και :

α. Η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη των ημερολογίων.

β. Η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη των στοιχείων με τις εξής όμως προϋποθέσεις :

(1) Η παράλειψη ή η πράξη αυτή λαμβάνει χώρα κατά τον **τακτικό φορολογικό έλεγχο** και εφόσον παρέλθει άπρακτη εύλογη η προθεσμία που πρέπει να τίθεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

(2) Η παράλειψη ή η πράξη αυτή **να μην** οφείλεται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία.

Από τη δομή και τη φιλοσοφία της διάταξης αυτής (άρθρο 17) συνάγεται ότι, στόχος είναι η αντιμετώπιση περιπτώσεων φοροδιαφυγής με την αποστέρηση του φορολογικού ελέγχου από την πρόσβαση στα βιβλία που γίνονται πρωτογενείς εγγραφές καθώς και στα συνοδευτικά και λοιπά στοιχεία.

Είναι χαρακτηριστικές, γνωστές σ' όλους περιπτώσεις, που φορολογούμενοι επιδιώκουν σκόπιμα την μη εμφάνιση των βιβλίων και στοιχείων, είτε γιατί τους εξυπηρετούσε ο εξωλογιστικός (ανεπάρκεια) προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με τη χρήση του Σ.Κ.Κ., είτε γιατί από τον αντιπαραβολικό και διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, με ανεπίσημα τέτοια στοιχεία, τεκμηριωνόταν φοροδιαφυγή των ίδιων η τρίτων.

Είναι λοιπόν σαφές ότι με τις υπόψη διατάξεις αντιμετωπίζονται περιπτώσεις σαν τις προαναφερόμενες.

(3) Διευκρινίζεται ακόμη ότι με τις διατάξεις αυτές ουσιαστικά η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων μετά από σχετική πρόσκληση, λογίζεται, από πλευράς αποτελέσματος, σαν μη

διαφύλαξη, έστω και αν δεν δηλώσει κάτι τέτοιο ο φορολογούμενος.

- (4) Επισημαίνεται ότι περιπτώσεις μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης, που οφείλονται σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία, αποτελούν λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων, **ως ανεπαρκών**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ. 3 του άρθρου 30, όπως ισχύουν, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των ίδιων διατάξεων.
- (5) Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, σε περίπτωση μη διαφύλαξης ορισμένων στοιχείων, εφόσον αυτά αντιπροσωπεύουν μικρής έκτασης συναλλαγές, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και δεν καθίσταται ανέφικτος ο φορολογικός έλεγχος (π.χ. υπάρχουν φωτοαντίγραφα από τα στελέχη των προμηθευτών λόγω απώλειας κ.λ.π.).
- (6) Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 17 του π.δ/τος 134/96, ορίζεται ότι ανακριβή κρίνονται και τα βιβλία **εσόδων - εξόδων ή αγορών**, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 3.
- (7) Τέλος, επισημαίνεται ότι η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη ως πράξη ή παράλειψη ανάγεται στο χρόνο εκείνο που ως γεγονός έλαβε χώρα.

Ειδικότερα η μη διαφύλαξη, που προκύπτει από απλή δήλωση του υπόχρεου, ανεξάρτητα από το χρόνο που δηλούται ότι έλαβε χώρα, λογίζεται ως πράξη ή παράλειψη, που **ανάγεται στο χρόνο που γίνεται η δήλωση**, εφόσον από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ο χρόνος που αναφέρει ο υπόχρεος.

Παράδειγμα 1°

Ο Επιτηδευματίας "Χ" δηλώνει στις 30.6.1996 ότι απώλεσε τα βιβλία και στοιχεία του το Δεκέμβριο του 1995, χωρίς αυτό να προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία.

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι το γεγονός έλαβε χώρα κατά το χρόνο που γίνεται η δήλωση, γιατί αυτή και μόνο αποτελεί γεγονός μη αμφισβητούμενο.

Παράδειγμα 2°

Στον επιτηδευματία "Ψ" καταλογίσθηκε παράβαση το Δεκέμβριο 1995, για απώλεια στοιχείων που έλαβε χώρα στη χρήση αυτή.

Σε περίπτωση τακτικού ελέγχου στον ανωτέρω επιτηδευματία μετά την 4.6.1996, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17 του π.δ. 134/96 και κατά συνέπεια, εξ αυτού του λόγου (απώλεια) σε καμία περίπτωση δεν θα απορριφθούν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 1995 ως ανακριβή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

- Γενικά - Σκοπός της τήρησης των βιβλίων & των στοιχείων - διαφορές με καθεστώς Π.Δ 99/77.
- Κύρος & αξιοπιστία βιβλίων & στοιχείων.
- Ανεπάρκεια - Ανακρίβεια - Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.
- Προϋποθέσεις ανεπάρκειας βιβλίων τρίτης κατηγορίας.
- Ανακρίβεια βιβλίων τρίτης κατηγορίας
- Επιτροπή κρίσης των βιβλίων τρίτης κατηγορίας
- Ανακρίβεια βιβλίων πρώτης κατηγορίας
- Ανακρίβεια & ανεπάρκεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας
- Προϋποθέσεις κρίσης των βιβλίων & των στοιχείων του επιτηδεύματι ως ανεπαρκών ή ανακριβών

Β1. Γενικά - σκοπός της τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων - διαφορές με καθεστώς π.δ. 99/1977

Βασικός σκοπός της τήρησης των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα είναι, τόσο η κατοχύρωση του λογιστικού πλαισίου των επιχειρήσεων, όσο και η διασφάλιση της εφαρμογής των διαφόρων φορολογιών. Δηλαδή, για την άμεση φορολογία (φορολογία εισοδήματος) εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών, για δε την έμμεση φορολογία (Φ.Π.Α. κλπ) προσδιορίζονται τα δεδομένα αυτής και επιτυγχάνεται περαιτέρω η απόδοσή της. Είναι επομένως απαραίτητη η αναγνώριση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται κατά τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, η οποία επιβάλλεται και από πρακτικής πλευράς, αφού στις περιπτώσεις απορρίψεων των βιβλίων και στοιχείων, ως ανεπαρκών και ανακριβών, είναι δυνατόν σε ορισμένες περιπτώσεις να δημιουργηθούν κίνδυνοι ακόμη και στην οικονομική υπόσταση των επιχειρήσεων.

Έτσι, το άρθρο αυτό, με τις διατάξεις του και με τη γενικότερη φιλοσοφία του, **κατ' αρχήν αποδέχεται τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ως επαρκή και ειλικρινή (παράγρ. 1)**. Μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις και με τις αυστηρές προϋποθέσεις που θέτουν, οι σχετικές διατάξεις (παραγρ. 3, 4, 6 και 7) τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ως ανεπαρκή και ανακριβή και μάλιστα στον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας δίνεται η δυνατότητα προσφυγής σε ειδική τριμελή Επιτροπή (όπως ειδικότερα αναπτύσσεται παρακάτω).

Βεβαίως, ο φορολογικός νόμος πάντοτε προστάτεψε το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, την αυτονόητη δε αυτή αρχή εξέφραζε και το άρθρο 43 του προΐσχύσαντος Κ.Φ.Σ. Θα ήταν άλλωστε αδιανόητο, αφ' ενός να επιβάλλει ο νόμος την τήρηση ορισμένων βιβλίων και στοιχείων και αφ' ετέρου το κύρος και η αξία τους να τίθενται, "εν αμφιβόλω ανά πάσαν στιγμή", μόνο για λόγους τυπικούς και χωρίς να συντρέχουν **εξαιρετικά σοβαροί λόγοι ουσίας**.

Η διάταξη του άρθρου 30 αποσκοπεί "να αποκαταστήσει την απαραίτητη ισορροπία 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 βιβλία και στοιχεία τηρούμενα ατάκτως.

Οι σχετικές διατάξεις επομένως καθιστούν σαφές ότι δεν σκοπούν στη διευκόλυνση των Δ.Ο.Υ. στον υπολογισμό προσθέτων μη σφειλομένων φόρων, ούτε στη δημιουργία μαχητού ή αμαχήτου, τεκμηρίου εισοδήματος, αλλά στην παροχή της νομοθετικής βάσης στην φορολογούσα αρχή προκειμένου να αντιμετωπίσει τις όλως ακραίες και εξαιρετικές περιπτώσεις λογιστικών συστημάτων τόσο ατάκτως τηρούμενων, 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 διενέργειας 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"

" Η έννοια, ο χαρακτήρας και το πνεύμα της διάταξης του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αναπτύχθηκε παραπάνω. Στο σημείο αυτό πάντως πρέπει να τονισθεί ότι παρά τις φαινομενικές του ομοιότητες με το προϊσχύον άρθρο 43 του Κ.Φ.Σ., το άρθρο 30 εμφανίζει σημαντικές διαφορές, όχι μόνο στη γενικότερη αντιμετώπιση του θέματος της απορρίψεως των βιβλίων, αλλά και στις κατ' ιδίαν προϋποθέσεις του. Οι διαφορές, οι οποίες είναι σημαντικές, συνοψίζονται ως εξής :

- i. απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις που μπορούν ν' αποτελέσουν τη βάση για την αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ενώ κατά το προϊσχύσαν άρθρο 43 του Κ.Φ.Σ. οποιαδήποτε παράβασή του θα μπορούσε ν' αποτελέσει λόγο απορρίψεως των βιβλίων. Και ναι μεν οι τέσσερις περιπτώσεις που δικαιολογούν κατά το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. την απόρριψη όταν

συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις, είναι διατυπωμένες κατά τρόπο γενικό, ώστε να καταλαμβάνει σημαντικό αριθμό παραβάσεων. Είναι σαφής όμως η πρόθεση του νομοθέτη να περιορίσει τη δυνατότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού και μάλιστα μόνο σε σοβαρές παραβάσεις. Τούτο άλλωστε καθίσταται σαφές και από την επανάληψη στο σημείο αυτό του κανόνα που εφαρμόζονταν και στο προϊσχύσαν, σύμφωνα με τον οποίο αποκλείονταν η απόρριψη των βιβλίων, εάν οι παρατυπίες ή παραλείψεις, ανεξαρτήτως της σοβαρότητας και της τυχόν αδυναμίας ελέγχου την οποία δημιουργούσαν, οφείλονταν σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

- ii. απαιτείται αδυναμία διενέργειας όχι οποιονδήποτε ελεγκτικών επαληθεύσεων, αλλά συγκεκριμένων επαληθεύσεων, των οποίων μάλιστα η έννοια γίνεται σαφέστερη, δεδομένου ότι ταυτίζονται με το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία.
- iii. τονίζεται εμφαντικώς ότι ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία πρέπει να είναι "αντικειμενικά αδύνατος". Απορρίπτει επομένως η νέα διάταξη την υποστηριζόμενη άποψη ότι εξαιρετικά δυσχερής έλεγχος, λόγω όγκου εγγράφων ή άλλων αιτιών, ισοδυναμεί με αδυναμία.
- iv. Απαιτείται οι συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες καθίστανται αδύνατες κατά τα προαναφερθέντα, να προσδιορίζονται με πλήρη αιτιολογία και κατά ποσό και δεν αρκεί η γενική αιτιολογία, η οποία επιβάλλετο από τις γενικές αρχές, που ίσχυαν επί των δυσμενών διοικητικών πράξεων, η οποία κατά το παρελθόν εθεωρείτο επαρκής και η οποία ενίοτε μπορούσε να υποκατασταθεί από τη δικαστική κρίση. Ήδη η εξειδικευμένη αιτιολογία αποτελεί απαίτηση του νόμου και επομένως πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα σ' αυτήν.
- v. Απαιτείται η αδυναμία διενέργειας των συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, να αναφέρεται σε οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων". (εγκ. 3/1992, παρ. 30.0 & 39.9).

B2. Κύρος και αξιοπιστία βιβλίων και στοιχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., έχει υποχρέωση (όχι δυνατότητα) να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία. Οι οποιεσδήποτε παρατυπίες και παραλείψεις, εκτός από αυτές που σύμφωνα με τις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του ίδιου άρθρου (βλέπε παρακάτω), που, κατ' αρχήν, συνιστούν περιπτώσεις ανεπάρκειας ή ανακρίβειας, επισύρουν μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις και δε θίγουν το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων.

Έτσι, 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.

B3. Ανεπάρκεια – ανακρίβεια – εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, οριοθετείται πότε τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του ως άνω άρθρου.

B3.1. Κύρος των βιβλίων – Συναφείς διατάξεις στη φορολογία εισοδήματος

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος. (Άρθρο 31 παράγρ. 1, ν. 2238/94).

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν **επαρκή και ακριβή** βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και

Στοιχείων καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιολογών αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εξευρίσκονται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων :...''.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος. (Άρθρο 32 παρ. 1, ν. 2238/1994).

''1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προήκουσας ή τηρούν **ανακριβή ή ανεπαρκή** βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, **προσδιορίζεται εξωλογιστικώς** με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους'' ...

Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων. (Άρθρο 30 παρ. 2γ και παρ. 3 ν. 2238/1994).

.....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, **τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά** με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο, προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που

λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το πόσο των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας''.

Προσαύξηση συντελεστών καθαρών κερδών. (Άρθρο 32 παράγρ. 2 ν. 2238/1994).

''Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 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%)''**.

Σημείωση : Οι προσαυξήσεις αυτές ισχύουν από 1.1.1992 (άρθρο 10 παρ. 19 ν. 2065/1992). Για τις προηγούμενες χρήσεις ο Μ.Σ.Κ.Κ. επί

βιβλίων και στοιχείων ανακριβών προσαυξάνεται κατά 40%. Ο συντελεστής αυτός από 1.1.1992 αυξήθηκε σε 50%.

B3.2 Κύρος των βιβλίων και των στοιχείων - επιπτώσεις ανεπάρκειας - ανακρίβειας.

Ανεπάρκεια

- Δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή το λογιστικό αποτέλεσμα των βιβλίων.
- Τα καθαρά κέρδη (φορολογητέα) εξευρίσκονται εξωλογιστικά με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων, με βάση τους σχετικούς πίνακες καθαρών κερδών και τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, οι ανωτέρω συντελεστές (Μ.Σ.ΜΚ), παγίως από τις φορολογικές αρχές εφαρμόζονται επί των ακαθάριστων εσόδων, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία. Επί μη τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους κατά 100%, ως ανωτέρω. (Βλ. προηγ. παράγραφο κεφ. προσαύξηση καθαρών κερδών (άρθρο 32 & 2 ν. 2238/94).

Ανακρίβεια

- Δεν αναγνωρίζονται από την φορολογική αρχή τα δεδομένα των βιβλίων.
- Προσδιορίζονται (προσαυξάνονται) τα ακαθάριστα έσοδα από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 2γ και 3 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (βλ. ανωτέρω).
- Τα καθαρά κέρδη εξευρίσκονται εξωλογιστικά με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.).
- Προσαυξάνονται οι εφαρμοζόμενοι Μ.Σ.Κ.Κ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 (βλ. παραπάνω παρ. 30.2.1 κεφ. προσαύξηση συντελεστών καθαρών κερδών).

B4. Προϋποθέσεις ανεπάρκειας βιβλίων τρίτης κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, απαριθμούνται οι περιπτώσεις πλημμελειών με τις οποίες και μόνο τα **βιβλία και τα στοιχεία** του επιτηδεύματις της τρίτης κατηγορίας μπορεί να κριθούν **ανεπαρκή**, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις :

Α) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των εξής βιβλίων :

- Των ημερολογίων, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές. **Από 4.6.1996** με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996, **η μη διαφύλαξη** των ημερολογίων, συνιστά λόγο **ανακρίβειας** των βιβλίων, εκτός των περιπτώσεων αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, που συνεχίζει να αποτελεί λόγο ανεπάρκειας, (βλέπε και παρ. 30.4.).
- Του γενικού καθολικού.
- Του βιβλίου αποθήκης.
- Του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών*.
- Του βιβλίου απογραφών.
- Του πρόσθετου βιβλίου της παρ. 1 του άρθρου 10 (Βιβλίου ή Δελτίου ποσοτικής παραλαβής)*.

Σημείωση :

Με την παράγραφο 23 του άρθρου 43 του ν. 2214/94, που κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1163/30.4.1994 και ισχύει από 1/1/1995 αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 30, που αναφέρεται στην ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας σε περιπτώσεις μη τήρησης ή μη διαφύλαξης ορισμένων βιβλίων. Έτσι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, περίπτωση ανεπάρκειας, σε βιβλία και στοιχεία του επιτηδεύματις της τρίτης κατηγορίας, αποτελεί και :

- Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και
- Η μη τήρηση η μη διαφύλαξη μόνο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 1 του κώδικα. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με την προηγούμενη διάταξη, περίπτωση ανεπάρκειας συνιστούσε η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη όλων των πρόσθετων βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας συνιστά η μη τήρηση και η μη διαφύλαξη μόνο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 1 του άρθρου 10, δηλαδή του βιβλίου ή του διπλότυπου δελτίου ποσοτικής παραλαβής. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10, ύστερα από τις διατάξεις της παραγράφου 24 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994, αποτελεί ανακρίβεια. (βλ. παρ. 30.4).

B). Μη διαφύλαξη των εξής στοιχείων :

- Των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών (δελτίων αποστολής, ή συνενωμένων δελτίων αποστολής με άλλο στοιχείο),
- των προβλεπομένων από τον Κώδικα παραστατικών με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια (π.χ. τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.λ.π.).

Από 4.6.1996 με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996, ολόκληρη η περίπτωση αυτή (B) απαλείφθηκε από τους λόγους ανεπάρκειας και εντάχθηκε στους λόγους ανακρίβειας, εκτός των περιπτώσεων ανωτέρας βίας που αποτελεί λόγο ανεπάρκειας. (βλ. παρακάτω παρ. 30.4).

Γ). Τήρηση ή έκδοση ή διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα κατά τρόπο αντίθετο 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 Κ.Β.Σ., μη αναγραφή της ώρας παράδοσης αγαθών στα δελτία αποστολής, μη σύνταξη απογραφής κατά αποθηκευτικό χώρο, μη αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή (καί' ουσιώδη ποιοτική διάκριση) των εμπορεύσιμων αγαθών (αποθεμάτων) κ.λ.π.

Ακόμη ως τήρηση των βιβλίων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα μπορεί να θεωρηθεί και η περίπτωση που τα βιβλία τρίτης κατηγορίας δεν τηρούνται σύμφωνα με τις παραδεδεγμένες αρχές της λογιστικής ή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ή όταν δεν τηρείται αναλυτική λογιστική κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα και του Ε.Γ.Λ.Σ.

Δ). Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων:

- Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη, εκτός από όσα ορίζονται στις παραπάνω περιπτώσεις Α', Β' και Γ' :
 - των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού και
 - των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου αποθήκης.

- Μη παράδοση στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού, η μη λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών του.

Σημειώνεται ότι όλες οι παραπάνω περιπτώσεις της παρ. 30.3 εξετάζονται διαζευκτικά ή αθροιστικά.

B4.1 Συνδρομή λοιπών προϋποθέσεων ανεπάρκειας των βιβλίων και των στοιχείων. (Εγκ. 3/1992, παρ. 30.3)

'' Για να κριθούν όμως τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών, η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους. Αποτελούν απλώς την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν οι αυστηρές 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 διαπίστωση πλημμελειών δεν δικαιολογεί σε καμία περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της. Αντιθέτως, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋπόθεσης :

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 γενικού οικονομικού αποτελέσματος.

Διευκρινίζουμε ότι οποιαδήποτε παράβαση διατάξεως του Κ.Β.Σ., η οποία δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (περιπτώσεις α' - δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.) έχει ως αναπόφευκτη συνέπεια να μην υπηρετείται ο σκοπός της διατάξεως αυτής και επομένως να επέρχεται κατ' ανάγκη αδυναμία πραγματοποιήσεως ορισμένων ελέγχων. Είναι προφανές όμως ότι ο νόμος δεν αναφέρεται στην αδυναμία αυτή ή στην αδυναμία αστυνομεύσεως ως προϋπόθεση 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.κ. 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' αυτή 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 διάταξη. 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. Έλλειψη 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 έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων. Ο χαρακτηρισμός επομένως οικονομικού μεγέθους ως σημαντικού είναι θέμα σχετικό''.

Σημείωση – Σχόλιο :

Τα παραπάνω αναφερόμενα περί ``μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων...`` είναι σχετικά και το μέγεθος της έκτασης δεν ορίζεται. Καθόσον αφορά την έκταση και την επίπτωσή της στα μεγέθη των βιβλίων και των στοιχείων, φρονούμε ότι πρέπει να εκτιμάται κάθε φορά ανάλογα με την ελεγχόμενη επιχείρηση, η εν γένει φορολογική της συμπεριφορά, ο τρόπος λειτουργίας της, ο κύκλος εργασιών της, ουσιαστικά δηλαδή το οικονομικό και φορολογικό της ``προφίλ`` (δηλωθέντα κέρδη ή ζημιές, αριθμός ελέγχων, αριθμός και είδος παραβάσεων κ.λ.π.).

Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις ``μικρής έκτασης``

- ❖ Αναγραφή του είδους, κατά γενική κατηγορία, σε 5 Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής αξίας 200.000 δρχ. σε σύνολο 500 Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής, αξίας 400.000.000 δρχ.
- ❖ Η μη αναγραφή του α/α των Δ.Α. σε δεκαπέντε τιμολόγια προς διάφορους πελάτες συνολικής αξίας 1.000.000 δρχ. επί συνόλου 1.200 εκδοθέντων τιμολογίων συνολικής αξίας 380.000.000 δρχ.

B4.2 Ανεπάρκεια προηγούμενων χρήσεων (μέχρι και τη χρήση 1992) - Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ

`` Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 39 του Κώδικα λαμβάνεται μέριμνα, ώστε οι εκκρεμείς υποθέσεις, στις οποίες, μετά από έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία κρίθηκαν ή θα κριθούν ανεπαρκή, με βάση τις διατάξεις του νέου Κώδικα (π.δ. 186/1992).

Ειδικότερα :

α) Με το πρώτο εδάφιο (πρόταση) της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Δ.Ο.Υ. και αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους που έληξαν μέχρι τη δημοσίευση του Κώδικα (23.5.1992), αν από το φορολογικό έλεγχο έχουν διαπιστωθεί πράξεις ή παραλείψεις ή παρατυπίες στα βιβλία και στοιχεία, που με βάση τις διατάξεις του π.δ. 99/1997, συνιστούν ανεπάρκεια, κρίνονται εκ νέου

από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις του νέου Κώδικα.

Έτσι, όλες οι εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις που βρίσκονται στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και αναφέρονται σε διαχειριστικές περιόδους που έληξαν μέχρι τη δημοσίευση του Κώδικα κρίνονται κατ' αρχήν με βάση τις διατάξεις του ουσιαστικού νόμου που ίσχυε κατά το χρόνο εκείνο, δηλαδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 του π.δ. 99/1977. Αν δε με βάση τις διατάξεις αυτές οι πράξεις ή παρατυπίες ή παραλείψεις που διαπιστώνονται έχουν ως αποτέλεσμα τα βιβλία και στοιχεία να κρίνονται ως ανεπαρκή, τότε επανακρίνονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με τις διατάξεις του νέου Κώδικα.

Για παράδειγμα, αν ελέγχονται οι φορολογικές υποθέσεις των χρήσεων 1989 και 1990 επιτηδευματία, ο οποίος τήρησε βιβλία τρίτης κατηγορίας και κατασκεύαζε και πωλούσε κατόπιν παραγγελίας εξειδικευμένα είδη, συνεπεία δε του τρόπου της κατασκευής των προϊόντων του είχε, σύμφωνα με το άρθρο 13 παραγρ. 1 του π.δ. 99/1977, υποχρέωση να τηρήσει πρόσθετο (ειδικό) βιβλίο παραγγελιών, το οποίο όμως δεν τήρησε, ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία, με βάση τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του παραπάνω διατάγματος (π.δ. 99/1977) αποφαινεται (λόγω της μη τήρησης του πρόσθετου βιβλίου παραγγελιών) ότι τα βιβλία και στοιχεία αυτού του επιτηδευματία είναι ανεπαρκή, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής. Στην περίπτωση αυτή τα βιβλία πρέπει να επανακριθούν με βάση τις διατάξεις του νέου Κώδικα, και επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, όπου ορίζονται τα πρόσθετα (ειδικά) βιβλία, δεν προβλέπεται τήρηση πρόσθετου βιβλίου παραγγελιών για τον κατασκευαστή ειδών επί παραγγελία, τα βιβλία και στοιχεία δεν μπορούν να κριθούν, εκ του λόγου αυτού (της μη τήρησης του πρόσθετου βιβλίου), ως ανεπαρκή.

Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου (πρότασης) της παραγράφου 11 αυτού του άρθρου (39) είναι μεταβατικού χαρακτήρα σε ό,τι αφορά τη ρύθμιση αυτή καθ' αυτή,

T.E.I. ΠΑΤΡΑΣ
BIBLIOTHKH

διαρκούς όμως χαρακτήρα σε ό,τι αφορά την ισχύ της. Καταλαμβάνει δηλαδή όλες τις φορολογικές υποθέσεις οποιεσδήποτε και αν ελεγχθούν.

.....
(Εγκ. 3/1992 παρ. 39.9).

B4.3 Απόρριψη ή μη των βιβλίων και στοιχείων επιχείρησης για πράξεις ή παραλείψεις που αναφέρονται σ' ένα κλάδο αυτής.

Σύμφωνα με την παρ. 39.9 της εγκ. 3/1992 "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 Κ.Β.Σ. δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιορισθεί λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού".

Παρατήρηση - Σχόλιο :

Επί της διατυπούμενης παραπάνω θέσης στην εγκ. 3/1992, παρατηρούμε ότι, δεν προσδιορίζεται αν αναφέρεται σε "κλάδο" όπως προβλέπουν οι διατάξεις του κώδικα (άρθρο 3, 8), δηλαδή εμπορικό ή βιομηχανικό (επεξεργασία) ή σε κλάδο σύμφωνα με το αντικείμενο π.χ. κλάδος πώλησης υφασμάτων και κλάδος πώλησης ετοιμών ενδυμάτων. Εν πάση περιπτώσει η θέση αυτή, η οποία έχει περιληφθεί στην ερμηνεία των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 39 (κατ' επιείκεια), δεν μπορεί να έχει γενική εφαρμογή, επειδή κατά τη γνώμη μας οι επιχειρήσεις αποτελούν "συνολικό φορολογικό υποκείμενο".

Επισημαίνεται ακόμη ότι τυχόν γενική εφαρμογή της διατυπούμενης στην εγκ. 3/1992 θέσης, θα σήμαινε ουσιαστικά την αποδοχή ημιλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, γεγονός για το οποίο το Σ.τ.Ε έχει αποφανθεί αρνητικά (Σ.τ.Ε. 1483/94 - βλ. 30.3.4).

Η παραπάνω θέση, ενδεχομένως θα μπορούσε να έχει εφαρμογή, σε περιπτώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή λογιστική ή σε υποκαταστήματα που τηρούν άλλη κατηγορία βιβλίων από το κεντρικό, (π.χ. κεντρικό με ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία και υποκατάστημα ως β' κλάδος, με βιβλία Β' & Γ' κατηγορίας) λόγω της οικονομικής τους ή λογιστικής τους αυτοτέλειας.

Ενισχυτική των ανωτέρω απόψεών μας, φρονούμε ότι είναι και η απόφαση του Σ.τ.Ε. 1415/1994, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται : «επειδή, η προσβαλλόμενη απόφαση, δεχθείσα ότι η συγκεκριμένη απόκρυψη εσόδων, η διαπιστωθείσα σ' έναν μόνο κλάδο της επιχειρήσεως της ανειρεσίβλητης., είναι πολύ περιορισμένης εκτάσεως σε σχέση με το πολύ μεγάλο ύψος των συνολικών εσόδων.

B5. Ανακρίβεια βιβλίων τρίτης κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ρητά τότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας :

- **Μη εμφάνιση ή ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων στα βιβλία** (παρ. α' άρθρου 30 & 4).

Δεν λογίζεται ως ανακρίβεια η καταχώρηση εξόδου ή εσόδου σε άλλη χρήση από εκείνη που αφορά (τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου αυτού).

- **Μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων** (παρ. β' άρθρου 30 & 4).

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου αυτού δεν λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων.

- **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 (παρ. γ' άρθρα. 30 & 4).

- **Μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης *** (παρ. δ' άρθρα. 30 & 4).
- **Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και 64 & 11 του ν. 2065/1992*** (παρ. ε' άρθρα. 30 & 4).
- **Μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο των ημερολογίων (πρωτογενών εγγραφών), των συνοδευτικών στοιχείων και των προβλεπομένων παραστατικών **** (παρ. στ' άρθρ. 30, παρ. 4). Βλ. Σημείωση σελ. 688.

* Σημείωση :

Με τις διατάξεις της παραγράφου 24 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 που κοινοποιήθηκαν με την εγκ. /ΠΟΛ 1163/30.4.1.1994 και ισχύουν από 1/1/1995 προστέθηκαν, στην παράγραφο 4 του άρθρου 30, περιπτώσεις δ' και ε' και οριοθετήθηκαν νέες περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας.

Έτσι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής περίπτωση ανακρίβειας, σε βιβλία και στοιχεία του επιτηδεύματις της τρίτης κατηγορίας, αποτελεί και :

- **Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.** Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής η επιχείρηση πρέπει, σε οποιαδήποτε στιγμή, να εμφανίζει την πραγματική κατάστασή της. Στην έννοια της πραγματικής κατάστασης περιλαμβάνεται η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και το οικονομικό αποτέλεσμα, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία ή στα στοιχεία της επιχείρησης. **Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης αποτελεί, κατά πάγια δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε 6-10/1969), λόγο απόρριψης των βιβλίων.** Πρέπει να σημειωθεί ότι με τις τροποποιούμενες διατάξεις, στις περιπτώσεις, που οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν πιστωτικό ταμείο ή πιστωτική

αποθήκη (ελλείμματα) η αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων, καθίστατο δυσχερής, ενώ σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 3185/1990) η εμφάνιση πιστωτικού ταμείου αποτελεί σοβαρή ανακρίβεια.

.....

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να διευκρινίσουμε ότι, στην παραπάνω περίπτωση, (της μη εμφάνισης της πραγματικής κατάστασης), για να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις 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.

Έλλειμμα Ταμείου. Οι εγγραφές στα βιβλία πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση και των ταμειακών διαθεσίμων, η μη απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης όπως επί υπάρξεως ελλείμματος ταμείου αποτελεί παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 43 (αντίστοιχη διάταξη του Κ.Β.Σ. άρθρο 30 παρ. 4 παρ. δ'), εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι το έλλειμμα δικαιολογείται με παραστατικά και ότι υπήρχε ακόμη προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 4466/1988).

Είναι υποχρεωτική η ύπαρξη των μετρητών στο ταμείο (στην επιχείρηση), διαφορετικά καθίσταται ανέφικτη η άσκηση της ελεγκτικής εξουσίας της φορολογικής αρχής σε εργάσιμη για την επιχείρηση ώρα και συνιστά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. (άρθρα. 45 & 1 Κ.Φ.Σ.). Είναι άνευ σημασίας ότι αυτά (μετρητά) μεταφέρθηκαν στην οικία για λόγους ασφάλειας από κλοπή κ.λ.π. (Σ.τ.Ε. 899/94). (Βλέπε σχετικά με ελεγκτικές επαληθεύσεις κεφ. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Β.Σ. Β' τόμος).

> Η μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα και η μη τήρηση του βιβλίου της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 ήτοι :

- Του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) (άρθρο 10 παρ. 5 περ. α').
- Του βιβλίου μητρώου μαθητών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. β').
- Του βιβλίου εισόδου - εξόδου ασθενών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. γ', υποπερ. γα').
- Του βιβλίου ασθενών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. γ', υποπερ. γβ').
- Του βιβλίου μεριδολογίου γιατρών φυσικών προσώπων (άρθρο 10 παρ. 5 περ. γ', υποπερ. γγ').
- Του βιβλίου επίσκεψης ασθενών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. δ').
- Του βιβλίου πελατών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. ε').
- Του βιβλίου εκπαιδευομένων οδηγών (άρθρο 10 παρ. 5 περ. στ').
- Του βιβλίου πρέσσας (άρθρο 10 παρ. 5 περ. ζ').
- Του βιβλίου αποθήκευσης (άρθρο 10 παρ. 5 περ. η').
- Του βιβλίου στάθμευσης αυτοκινήτων (περ. θ').
- Του βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων (περ. ι').
- Του βιβλίου ασφαλιστηρίων συμβολαίων κ.λ.π. (περ. ια').
- Του βιβλίου διάθεσης λαχείων (περ. ιβ').
- Του βιβλίου εισερχομένων σκαφών (παρ. ιγ').
- Του βιβλίου πελατών, φυσιοθεραπευτών (παρ. ιδ').
- Του βιβλίου παραγγελιών προκατασκευασμένων οικιών (παρ. ιε').
- Του βιβλίου στάθμευσης και φύλαξης σκαφών (παρ. ιστ').
- Του βιβλίου έργων αυτοκινούμενων μηχανημάτων (παρ. ιζ').
- Του βιβλίου επίσκεψης ασθενών των ιατρών (άρθρο 64 παρ. 11 και 12 ν. 2065/1992, Α.Υ.Ο. 1089300/720/ΠΟΛ. 1191/17/9.1992, ΦΕΚ Β' 575).

**** Σημείωση :**

- > Μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο των ημερολογίων (με πρωτογενείς εγγραφές) των συνοδευτικών**

στοιχείων και των προβλεπομένων παραστατικών (παρ. στ' άρθρ. 30 παρ. 4).

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 17 του π.δ. 134 προστέθηκε νέα περιπτ. στ' στην παρ. 4 του άρθρου 30 και από 4.6.1996 αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και των στοιχείων και η περίπτωση που ο επιτηδευματίας δεν διαφυλάσσει και δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμοδίας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, δηλ. στην περίπτωση αυτή συνιστά ανεπάρκεια.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα από την διοίκηση του Υπ. Οικ. δόθηκαν με την εγκ. 1082121/591/ΠΟΛ. 1206/17.7.96, οι εξής διευκρινίσεις :

“Διευκρινίζεται ότι με τις διατάξεις αυτές ουσιαστικά η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων μετά από σχετική πρόσκληση, λογίζεται, από πλευράς αποτελέσματος, σαν μη διαφύλαξη, έστω και εάν δεν δηλώσει κάτι τέτοιο φορολογούμενος.

Επισημαίνεται ότι περιπτώσεις μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης, που οφείλονταν σε αποδεδειγμένη ανωτέρα βία, αποτελούν λόγο κρίσης των βιβλίων και στοιχείων, ως ανεπαρκών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ. 3 του άρθρου 30, όπως ισχύουν, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των ίδιων διατάξεων.

Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, σε περίπτωση μη διαφύλαξης ορισμένων στοιχείων, εφόσον αυτά αντιπροσωπεύουν μικρής έκτασης συναλλαγές, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και δεν καθίσταται ανέφικτος ο φορολογικός έλεγχος (π.χ. υπάρχουν φωτοαντίγραφα από τα στελέχη των προμηθευτών λόγω απώλειας κ.λ.π.).

.....

Τέλος, επισημαίνεται ότι η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη ως πράξη ή παράλειψη ανάγεται στο χρόνο εκείνο που ως γεγονός έλαβε χώρα.

Ειδικότερα η μη διαφύλαξη, που προκύπτει από απλή δήλωση του υπόχρεου, ανεξάρτητα από το χρόνο που δηλούται ότι έλαβε χώρα, λογίζεται ως πράξη ή παράλειψη, που ανάγεται στο χρόνο που γίνεται η δήλωση, εφόσον από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ο χρόνος που αναφέρει ο υπόχρεος.

Παράδειγμα 1° :

Ο Επιτηδευματίας 'Χ' δηλώνει στις 30.6.1996 ότι απώλεσε τα βιβλία και στοιχεία του το Δεκέμβριο του 1995, χωρίς αυτό να προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία.

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι το γεγονός έλαβε χώρα κατά το χρόνο που γίνεται η δήλωση, γιατί αυτή και μόνο αποτελεί γεγονός μη αμφισβητούμενο.

Παράδειγμα 2° :

Στον επιτηδευματία 'Ψ' καταλογίσθηκε παράβαση το Δεκέμβριο 1995, για απώλεια στοιχείων που έλαβε χώρα στη χρήση αυτή.

Σε περίπτωση τακτικού ελέγχου στον ανωτέρω επιτηδευματία μετά την 4.6.1996, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17 του π.δ. 134/96 και κατά συνέπεια, εξ αυτού του λόγου (απώλεια) σε καμία περίπτωση δεν θα απορριφθούν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 1995 ως ανακριβή.

B5.1 Λοιπές προϋποθέσεις

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, ή να οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

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 αποδείξεων λιανικής πώλησης με συνολική αξία 500.000.000 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 παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά, κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. 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 εξετάζοντας 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 (εγκ. 3/1/1992 Παρ. 30.4).

B6. Επιτροπή κρίσης των βιβλίων τρίτης κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι η απόρριψη (ανεπάρκεια – ανακρίβεια) των βιβλίων και των στοιχείων, της τρίτης κατηγορίας κρίνεται από τριμελή Επιτροπή, εφόσον ζητήσει την παραπομπή της υπόθεσής του, ο επιτηδευματίας σύμφωνα με την κατωτέρω διαδικασία.

Η Επιτροπή αυτή είχε θεσπιστεί αρχικά με τις διατάξεις του άρθρου 109 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101).

Σημειώνεται ότι στην παραπάνω Επιτροπή παραπέμπονται υποθέσεις στις οποίες διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος, δηλαδή στην Επιτροπή αυτή δεν παραπέμπονται υποθέσεις με παραβάσεις που συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια, οι οποίες όμως διαπιστώθηκαν στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

B6.1 Σύσταση και όροι λειτουργίας Επιτροπής

Οι Επιτροπές λειτουργούν στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., είναι τριμελείς και αποτελούνται από :

- α). Τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. ως πρόεδρο, που αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του.
- β). Ο Επιθεωρητής Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών που εποπτεύει τη Δ.Ο.Υ., η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως*.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 από 4.6.1996 σε περίπτωση που υπάρχει αδυναμία συγκρότησης της Επιτροπής λόγω έλλειψης Επιθεωρητών της οικείας Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού ΔΟΥ μπορεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να ορίζεται Πρόεδρος και μέλος της Επιτροπής με τους αναπληρωτές αυτών, επιθεωρητές από όμορη ή άλλη Νομαρχία.

*** Σημείωση :**

Με τις διατάξεις της παρ. 25 και 26 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994, συμμετείχε ένας ορκωτός λογιστής του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) που ορίζονταν από τον Υπουργό των Οικονομικών με τον αναπληρωτή του από πίνακα με δώδεκα (12) ορκωτούς λογιστές που υποδεικνύονταν από το Σ.Ο.Λ. Σε όσες περιπτώσεις δεν ήταν δυνατή η συμμετοχή του Σ.Ο.Λ. (π.χ. πόλεις που δεν υπήρχαν παραρτήματα του Σ.Ο.Λ.), συμμετείχε ένας καθηγητής της λογιστικής των Τ.Ε.Ι. με τον αναπληρωτή του που ορίζονταν από τον Υπουργό των Οικονομικών και όταν και αυτού η συμμετοχή δεν ήταν δυνατή (π.χ. πόλεις που δε λειτουργούσαν Τ.Ε.Ι.) ορίζονταν ένας εκπρόσωπος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας με τον αναπληρωτή του από αυτό.

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/ση 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 Α.Υ.Ο. 1099934/1189/0006 Α/12-10-1992, ως πρόεδροι των Επιτροπών των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιώς και Ανατολικής και Δυτικής Αττικής ορίστηκαν οι προϊστάμενοι της Διεύθυνσης Ελέγχων, Βιβλίων και Στοιχείων και 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.

Όροι λειτουργίας των Επιτροπών

1. Οι Επιτροπές συνεδριάζουν στο κατάστημα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. Ειδικά, οι Επιτροπές των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιώς και Ανατολικής και Δυτικής Αττικής μπορούν να συνεδριάζουν στο Υπουργείο Οικονομικών.
2. Η Επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει όταν ο αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απόντων.
Σημειώνεται ότι η θέση αυτή της εγκ. 3/19912 παρ. 30.5.3, είναι αντίθετη με τη διάταξη του άρθρου 89 του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών (π.δ. 284/1988), σύμφωνα με την οποία τα ανωτέρω, δεν έχουν εφαρμογή στις τριμελείς Επιτροπές και έτσι οι Επιτροπές αυτές δεν μπορεί να συνεδριάζουν με δυο μέλη.
3. Γραμματέας κάθε Επιτροπής, με τον αναπληρωτή του, ορίζεται φοροτεχνικός υπάλληλος Π.Ε. κατηγορίας από τον πρόεδρο της Επιτροπής.
4. Εισηγητής των υποθέσεων, που παραπέμπονται στις Επιτροπές, ορίζεται ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή υπάλληλος που διενήργησε το φορολογικό έλεγχο.
Ο Πρόεδρος της Επιτροπής μπορεί να καλεί στις συνεδριάσεις και τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο για την παροχή πληροφοριών, σχετικά με την υπόθεση που έχει παραπεμφθεί στην Επιτροπή.
5. Κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής δικαιούται να παραστεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή ο εκπρόσωπός του, ο οποίος πρέπει να έχει έγγραφη εξουσιοδότηση, εφόσον δεν παρίσταται με αυτόν.
6. Ο επιτηδευματίας δικαιούται να υποβάλλει στην Επιτροπή υπόμνημα μέχρι την προηγούμενη ημέρα της συνεδρίασης κατά την οποία θα κριθεί η υπόθεση του. Το υπόμνημα αυτό κατατίθεται στο Γραμματέα της Επιτροπής.
7. Οι αποφάσεις της Επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία με φανερή ψηφοφορία και διατυπώνονται σε πρακτικά συνεδριάσεως,

στα οποία γράφονται τα ονόματα των μελών που συμμετέχουν και καταχωρίζονται σ' αυτά, η γνώμη του μέλους που μειοψήφησε. Τα πρακτικά υπογράφονται από τον Πρόεδρο και το Γραμματέα αυτής.

8. Κάθε Επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφεί, μέσω του Προέδρου της, απ' ευθείας με κάθε Δημόσια Αρχή ή Υπηρεσία και Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, που έχουν υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που ζητούνται.

9. Σε κάθε Επιτροπή τηρούνται από το Γραμματέα τα εξής βιβλία:

- α. Βιβλίο πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.
- β. Βιβλίο διεκπεραίωσης των εγγράφων που παραδίδονται με απόδειξη.
- γ. Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων. Τα πρακτικά μπορεί να συντάσσονται και σε κινητά φύλλα.

Τα βιβλία αριθμούνται και μονογράφονται από το Γραμματέα κατά φύλλο και θεωρούνται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής στο τελευταίο φύλλο τους. Τα βιβλία αυτά τηρούνται με την επιμέλεια του Γραμματέα της Επιτροπής.

Για όσα θέματα δε ρυθμίζονται με την εγκύκλιο αυτή, σε ό,τι αφορά τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 89 του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών, (π.δ. 284/1998, ΦΕΚ Α' 128) για τα συλλογικά όργανα.

B.6.2 Διαδικασία παραπομπής στην Επιτροπή και κρίσης των υποθέσεων

α). Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., 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.

Το σημείωμα αυτό, που αποτελεί προδικασία για να ζητήσει ο επιτηδευματίας την κρίση της επιτροπής είναι άσχετο με το σημείωμα της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του Κώδικα, το οποίο, παραδίδεται μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου και έχει χαρακτήρα υποδείξεων και δεν αποτελεί πια ουσιαστικό στοιχείο προδικασίας για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου.

Σημείωση – Σχόλιο : Σε περίπτωση που δεν κοινοποιηθεί το σημείωμα αυτό, δεν ακολουθηθεί δηλαδή η προβλεπόμενη διαδικασία και το εισόδημα προσδιοριστεί εξωλογιστικά, έχει κριθεί από την δικαστηριακή νομολογία επί αναλόγου εφαρμογής της διαδικασίας του άρθρου 109 του ν. 1892/1990, ότι τα εκδιδόμενα φύλλα ελέγχου ακυρώνονται ως νομικά πλημμελή γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (2059/1992 Διοικ. Πρωτοδικείο Πειραιά).

β). Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα μέσα σε **ανατρεπτική προθεσμία είκοσι (20) ημερών** από την κοινοποίηση του προηγούμενου σημειώματος, να ζητήσει 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 Δ.Ο.Υ.

γ). Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., 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 έγγραφό 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 φάκελο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

δ). Η Επιτροπή, μέσα σε **προθεσμία τριάντα (30) ημερών** από το χρόνο περιέλευσης 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 διευκρινίσεων.

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

B6.3 Διαδικασία υποθέσεων που δεν τηρήθηκαν ή δεν επιδείχθηκαν στον φορολογικό έλεγχο. – Ύπαρξη φορ. στοιχείων

1. "Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι, οι διατάξεις του άρθρου 30 παράγρ. 5 έχουν εφαρμογή **μόνο στις περιπτώσεις που διενεργείται έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και όχι όταν δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο**".

2. "Επειδή, όμως η Υπηρεσία έχει στη διάθεσή της τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη, από τα οποία σε συνδυασμό με τα κατασχεμένα έγγραφα και λοιπά παραστατικά, προκύπτει η έκδοση οικονομικών και πλαστών τιμολογίων, για τη νομική πληρότητα των ελεγκτικών εγγραφών, γίνεται κατ' οικονομία δεκτό ότι στην προκειμένη περίπτωση απαιτείται η κοινοποίηση του σημειώματος που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγρ. 5 του Π.Δ. 186/92". (Εγγρ. 1069147/613/0015/21.7.1994).

B7. Ανακρίβεια βιβλίων πρώτης κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ρητά πότε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας :

- **Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση αγορών,**
- **μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων,**
- **εμφάνιση αθροιστικών λαθών,**
- **μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη του βιβλίου αγορών, των συνοδευτικών στοιχείων και των προβλεπομένων παραστατικών.**

Η τελευταία περίπτωση προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 και ισχύει από 4.6.1996, αναλόγως όπως και στην τρίτη κατηγορία (σχετικά με διαδικασία, περιπτώσεις ανώτερης βίας κλπ. Βλ. αντίστοιχα παρ. 30.4).

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 το λόγο αυτό ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) γίνεται τεκμαρτώσ, 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.

Β8. 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.

Ανακρίβεια βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 ορίζονται οι εξής περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας :

- **μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση εσόδων ή εξόδων,**
- **εμφάνιση αθροιστικών λαθών,**
- **μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και του βιβλίου της παρ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (βιβλίων επίσκεψης ασθενών των γιατρών), (η διάταξη αυτή προστέθηκε με την παρ. 27 του άρθρου 43 του ν. 2214/1994 και ισχύει από 1.1.1995).**
- **μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντιπροβαλλόμενο καθώς και η λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων.**
- **μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο του βιβλίου εσόδων - εξόδων των συνοδευτικών στοιχείων και των προβλεπομένων παραστατικών.**

Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 17 του π.δ. 134/1996 και ισχύει από 4.6.1996 αναλόγως όπως και στην παρ. 30.4. που αφορά την τρίτη κατηγορία (σχετικά με διαδικασία, περιπτώσεις ανωτέρας βίας κ.λ.π. βλέπε αντίστοιχα στα βιβλία τρίτης κατηγορίας παρ. 30.4.).

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.

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 προβλέπονται από τον Κώδικα, δηλ. του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή των πρόσθετων βιβλίων, σε όσες περιπτώσεις επιβάλλεται η τήρησή τους*.

Σημειώνεται ότι, η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 και της παρ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (βιβλίο επίσκεψης ασθενών των γιατρών) από 1.1.1995 αποτελεί ανακρίβεια (άρθρο 4 παρ. 27 ν. 2214/1994 βλ. και περίπτ. ανακρίβειας).

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.

* **Σημείωση** : Με τις διατάξεις του π.δ. 134 (αρθρ. 17 & 6), από 4.6.1996, η μη διαφύλαξη του βιβλίου εσόδων – εξόδων και των συνοδευτικών στοιχείων και των προβλεπομένων παραστατικών αποτελεί ανακρίβεια, εκτός των περιπτώσεων, ανωτέρας βίας που συνεχίζει να αποτελεί λόγο ανεπάρκειας. (Βλ. σχετικά παρ. 30.7 και 30.4).

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.**

B9. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΩΝ Η ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ

<i>ΑΝΕΠΑΡΚΗ</i>	<i>ΑΝΑΚΡΙΒΗ</i>
<p>Όταν διαζευκτικά ή αθροιστικά ο επιτηδευματίας :</p> <p>Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</p>	<p>Όταν διαζευκτικά ή αθροιστικά ο επιτηδευματίας :</p> <p>Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</p>
<p>i. Δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, τα πρόσθετα βιβλία της παραγρ. 1 του άρθρου 10, (βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής), το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.</p> <p>ii. Όταν τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία κατά τρόπο που να αντιβαίνει τις διατάξεις του κώδικα ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που εντάσσεται.</p> <p>iii. Εφόσον δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει, επί μηχανογραφικής τήρησης τα μηνιαία ισοζυγία του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγκατερίδιο οδηγιών χρήσης λογισμικού ή όταν το εγκατερίδιο δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης.</p> <p>Σημείωση : Οι παραπάνω παραλείψεις ή παρατυπίες συνιστούν ανεπάρκεια μόνο όταν δεν οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή ή όταν καθιστούν αντικαταμινικά αδύνατο και άκι αιτώδ δυσκερή το λογιστικό έλεγχο.</p> <p>Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επιληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.</p>	<p>i. Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα η εμφανίζει αυτά ανακριβώς.</p> <p>ii. Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς.</p> <p>iii. 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 στοιχεία.</p> <p>v. Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.</p> <p>v. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα και της παραγρ. 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992.</p> <p>vi. Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό έλεγχο, εντός ταικού εύλογου χρόνου, τα ημερολόγια με πρωτογενείς εγγραφές, τα συνοδευτικά στοιχεία και τα προβλεπόμενα παραστατικά.</p> <p>Δεν επιπίπει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, όπου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 περί ανεπάρκειας.</p> <p>Σημείωση : Οι παραπάνω πράξεις ή παραλείψεις για να συνεπάγονται εξολογιστικό προσδιορισμό πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να επιηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογικής ύλης.</p> <p>Δε λογίζεται ανακριβεία η υπερτίμηση ή υποτίμηση απογραφής εμπορεύσιμων στοιχείων, καθώς και η κατακόρηση εόδου ή εόδου σε χρήση άλλη εκείνης που αφορά.</p> <p>Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της Γ' κατηγορίας κρίνεται, από τριμελή Επιτροπή, πόσον προσφύγει με αίτησή του ο επιτηδευματίας.</p>

Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (εσόδων – εξόδων)

- i. Όταν ο επιτηθευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον κώδικα, δε διαφυλάσσει τα στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων. (βλ. και περ. στ' ανακρίβειας).
- ii. Τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που ανυψώνει τις διατάξεις του κώδικα.
- iii. Όταν ο επιτηθευματίας τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.

Σημείωση : Οι παραλείψεις αυτές πρέπει να καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επιληψύσεις.

Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (εσόδων – εξόδων)

- i. Δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα.
- ii. Εμφανίζει αθροιστικά λάθη.
- iii. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα και της παρ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992.
- iv. 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 στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόρκτου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
- v. Η περίπτωση στ' που αναφέρεται ως ανακρίβεια των βιβλίων Γ' κατηγορίας, ισχύει αναλόγως και για τη β' κατηγορία (εσόδων – εξόδων).

Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (Αγορών)

- i. Δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς αγορές.
- ii. Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία.
- iii. Εμφανίζει αθροιστικά λάθη.
- v. Η περίπτωση στ' που αναφέρεται ως ανακρίβεια των βιβλίων Γ' κατηγορίας, ισχύει αναλόγως και για την Α' κατηγορία (Αγορών).

Σημείωση : Οι παραπάνω πράξεις ή παραλείψεις, στα βιβλία αυτά, συνιστούν ανακρίβεια εφόσον αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόρκτου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

- **Εισαγωγή**
- **Αποφάσεις Σ.τ.Ε**
- **Δικαστηριακή Νομολογία, σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων.**
- **Δικαστηριακή Νομολογία σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων & στοιχείων.**

Γ1. Εισαγωγή

Η νομολογία εκτός από κάποιες πληροφορίες που μας παρέχει, αναφέρεται και δίνει λύσεις σε ζητήματα που έχουν προκύψει από διγνώμιες 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 κωλήματα στην λογιστική και οικονομική παρακολούθηση των γεγονότων.

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

Μια μεγάλη κατηγορία διακριβώσεως της εξομοιώσεως 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 δίλημμα αφού σε περίπτωση που οι απώλειες ή η καταστροφή είναι γεγονότα πέραν της βουλήσεως του επιχειρηματία (κλοπή, πυρκαγιά 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 προκημακός τρόπος αποφυγής ελέγχου με ψευδή 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 ο νομοθέτης όσο και η δικαστηριακή νομολογία αν και φαίνεται να κινείται σκληρά μάλλον βρίσκεται στη σωστή κατεύθυνση σκοπιμότητας του φορολογικού ελέγχου.

Γ2. Αποφάσεις Σ.τ.Ε.

Ελ. Σ. 86/1957, 211/1954, 41/1955 : Η ύπαρξη σοβαρών πιστωτικών υπολοίπων ταμείου εύλογα παρέχουν την υπόνοια ότι αυτά καλύπτουν έσοδα που έχουν αποκρυφτεί, παράλληλα, συνιστούν ανακρίβεια των βιβλίων που οδηγεί στην απόρριψή τους και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Σ.τ.Ε. 1369/1956 : Η καταχώρηση στην απογραφή των περιουσιακών στοιχείων κατ' αξίαν και ποσότητα – πλημμελής απογραφή – καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της παραγωγής προϊόντων και καταναλώσεως πρώτων υλών, παράλληλα δε, αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων.

Σ.τ.Ε. 132/1959, 930/1959 και 239/1968 : Εφόσον η εκκαλούσα δεν ενεργεί εσωλογιστική κοστολόγηση, η έλλειψη εξωλογιστικού κοστολογίου καθιστά ανέφικτο τον εκ των βιβλίων και στοιχείων καθορισμό των κερδών, καθόσον εκ της ελλείψεως των στοιχείων του κόστους των παραχθέντων ετοιμών προϊόντων δεν δύναται να επαληθευτούν οι πωλήσεις δια της συγκρίσεως του κόστους κάθε προϊόντος προς τις επιτυγχανόμενες τιμές πώλησεως, αλλά και το σπουδαιότερο, δεν δύναται να ελεγχθούν οι επιτευχθέντες συντελεστές μικτού κέρδους και η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, δηλονότι η ακρίβεια της απογραφής λήξεως.

Σ.τ.Ε. 1289/1959 : Η εμφανιζόμενη φύρα κατά την βιομηχανική επεξεργασία είναι άσχετος προς την υπό του Κ.Φ.Σ. ρυθμιζομένη φυσική απομείωσιν ή εξ ετέρου λόγου καταστροφή των εν τη αποθήκη εμπορευμάτων, αν δε αυτή 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.

Σ.τ.Ε. 83/1960 : Η μη ακριβής εμφάνιση των αποθεμάτων κατά την απογραφή, καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Σ.τ.Ε. 322/1991, 1658/1989, 1818/1970, 69 και 1974/1961 : Ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, αν εμφανισθούν τέτοια ελλείμματα, που δεν μπορεί να

δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα, χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών. Η διάταξη όμως αυτή δεν εφαρμόζεται όταν το έλλειμμα αποδίδεται όχι σε φυσική απομείωση ή σε καταστροφή, αλλά στην απομείωση της πρώτης ύλης κατά τη βιομηχανοποίηση και, συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να μην αναγνωρίσει το έλλειμμα μόνο αν αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών στα βιβλία.

Σ.τ.Ε. 316/1964 : Η διαπίστωση αδικαιολόγητων ελλειμμάτων, όσο και πλεονασμάτων στην αποθήκη, δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Η τακτοποίηση της αποθήκης κατά τους επόμενους μήνες οφείλεται σε απόκρυψη πωλήσεων από αγορές με τιμολόγια.

Σ.τ.Ε. 1952/1964 : Πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου καθιστούν τα βιβλία ανεπαρκή και ανακριβή.

Σ.τ.Ε. 94/1966 : Η μη έκδοση των προβλεπομένων από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. δελτίων εξαγωγής για κάθε εξαγωγή είδους εκ της αποθήκης πλείστων πρώτων υλών καθώς και η αναγραφή στα δελτία εισαγωγής του βάρους του Προϊόντος που παράχθηκε συνιστούν παραλείψεις που καθιστούν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

Σ.τ.Ε. 2490/1966 : Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών, οσάκις υφίστανται πράγματι ποιότητες του είδους αυτού, καθιστούν τα βιβλία ανεπαρκή.

Σ.τ.Ε. 371/1967 : Η μετά πάροδο 5 - 6 μηνών ενημέρωση των βιβλίων εμπορευμάτων, γενικού καθολικού και συγκεντρωτικού ημερολογίου, το οποίο τηρείται και ως αναλυτικό συνιστά λόγο απόρριψης των βιβλίων γιατί η καθυστέρηση αυτή δεν αναπληρώνεται εκ του συννόμου και εμπροθέσμου τηρήσεως των αναλυτικών βιβλίων.

Σ.τ.Ε. 591/1968 : Η μη θεώρηση του βιβλίου αποθήκης δεν μπορεί να αναπληρωθεί εκ του γεγονότος ότι οι απογραφές ενάρξεως και λήξεως

κρίθηκαν ακριβείς, γιατί τόσο το βιβλίο απογραφής όσο και το βιβλίο αποθήκης, εξυπηρετούν ιδιαίτερη λογιστική ανάγκη. Η παράλειψη αυτή καθιστά ανέφικτη την εξακρίβωση της ποσότητας του κάθε εμπορεύσιμου αγαθού που πωλήθηκε και αφετέρου, καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή.

Σ.τ.Ε. 1080/1972 : Η διαπίστωση υπερβολικής φύρας στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις μη δικαιολογημένη εκ των πραγμάτων συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων και συνεπώς λόγο απόρριψης τούτων εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία επιστημονικά παραδεδεγμένα.

Σ.τ.Ε. 2872/1972 : Η για ένα τρίμηνο καθυστέρηση καταχώρισης των εγγραφών σε αθεώρητα βιβλία καθιστά αυτά ανεπαρκή και ανακριβή.

Σ.τ.Ε. 3955/1973 : Ο επιτηδευματίας ο ανήκων εις την τετάρτην κατηγορίαν τήρησης βιβλίων τότε μόνον οφείλει να αναγράφει 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 ανατιολόγητος η απόφασις ήτις προσδιορίζει εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα εκ μόνης της ανεπαρκείας των Δ.Λ.Π. χωρίς να βεβαιοί την υποχρέωσιν τήρησης βιβλίου αποθήκης.

Σ.τ.Ε. 3956/1973 : Η διαπίστωση ελλειμμάτων στο βιβλίο αποθήκης τα οποία δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή από άλλο λόγο καταστροφής, μπορεί να οδηγήσει στο χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών όταν υπάρχουν στοιχεία ότι τα ελλείμματα προέρχονται από μη εμφανισθείσες πωλήσεις.

Σ.τ.Ε. 124/1975 : Η πλημμέλεια που διαπιστώθηκε στα τιμολόγια πωλήσεως, πρέπει να αιτιολογεί νόμιμα ότι συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια των βιβλίων και ότι ένεκα τούτου καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Σ.τ.Ε. 331/1975, 2646/1975, 2651/1975 : Η παράλειψη τήρησης των βιβλίων δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Σ.τ.Ε. 3428/1975, 343/1975 και 3662/1981 : Το Εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς όταν δεν είναι εφικτός ο λογιστικός

προσδιορισμός με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη υπαιτιότητας..

Σ.τ.Ε. 491/1975 : Αν ο εκδότης των τιμολογίων δεν είναι υπαρκτό πρόσωπο έχουμε λόγο ανακρίβειας των βιβλίων.

Σ.τ.Ε. 2646/1975 και 2651/1975 : Περίπτωση μη τήρησης βιβλίων συντρέχει και όταν τα βιβλία δεν έχουν κατά νόμο θεωρηθεί.

Σ.τ.Ε. 3428-3431/1975, 2490-2492/1984 : Αν τα βιβλία και στοιχεία καταστραφούν από ανωτέρα βία, το εισόδημα θα προσδιοριστεί εξωλογιστικά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και από τον προσδιορισμό αυτό θα κριθεί η ακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Σ.τ.Ε. 297/1977, 361/1978, 363/1978, 705/1977 : Δεν αρκεί διαπίστωση πλημμελούς τηρήσεως των βιβλίων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους, αλλ' απαιτείται η πλημμέλεια αυτή να καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό.

Σ.τ.Ε. 909/1977 : Η αδικαιολόγητη ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στο βιβλίο αποθήκης συνιστά απόκρυψη αγορών, η οποία καθιστά ανεπαρκή και ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία.

Σ.τ.Ε. 4693/1977, 4594/1977 : Η απόρριψη των βιβλίων ορισμένης επιχειρήσεως μπορεί να στηριχθεί και σε συγκεκριμένα στοιχεία κείμενα εκτός των βιβλίων αυτών, εφόσον εκ της εκτιμήσεως αυτών κριθεί ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της επιχειρήσεως.

Σ.τ.Ε. 2859 - 2860/1978 : Η κρίση περί της επάρκειας των βιβλίων κάθε επιχειρήσεως είναι αυτοτελής, δεν επηρεάζεται εκ του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως επαρκών ή όχι σε άλλη διαχειριστική περίοδο, ούτε μπορεί να γίνει σύγκριση μεταξύ των βιβλίων, περισσότερων, έστω και ομοειδών επιχειρήσεων.

Σ.τ.Ε. 2927, 2928, 2929 ΚΑΙ 2930/1978 : Σε περίπτωση απώλειας των βιβλίων, που εξομοιώνεται με τη μη τήρηση αυτών, ουδόλως τεκμαίρεται ότι είναι ακριβής η επιδοθείσα δήλωση του φορολογουμένου.

Σ.τ.Ε. 11/1979 : Ο καθορισμός του φορολογητέου κέρδους γίνεται ενιαίος δι' εκάστην χρήση. Εν μέρει λογιστικός και εν μέρει εξωλογιστικός καθορισμός εντός της αυτής χρήσεως δεν είναι επιτρεπτός, έστω και αν τα βιβλία κατεστράφησαν εν τω μέσω της διαχειριστικής περιόδου.

Σ.τ.Ε. 4201/1979 : Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών εφόσον τα στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί σε άλλα θεωρημένα βιβλία.

Σ.τ.Ε. 1145/1980 και 1146/1980 : Είναι ανακριβής η απογραφή επιχειρήσεως, που κατά τις τελευταίες ημέρες προέβαινε σε αγορές και παραλαβές υλικών, που δεν μπορούσε να αναλώσει μέχρι της λήξεως της χρήσεως.

Σ.τ.Ε. 1550/1980 : Η απόρριψις των βιβλίων ορισμένης επιχειρήσεως δύναται να στηριχθεί και εις συγκεκριμένα στοιχεία είτε επίσημα είτε ανεπίσημα τηρούμενα υπό τρίτων εφόσον ήθελε κριθεί εκ της εκτιμήσεως αυτών ότι αι εν τοις βιβλίοις της επιχειρήσεως εγγραφαι είναι ανακριβείς και εκ της ανακρίβειας αυτών καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως.

Σ.τ.Ε. 3031/1981 : Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με βάση τα τηρούμενα βιβλία είναι ενιαία. Η ανεπάρκεια των βιβλίων για τμήμα διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση.

Σ.τ.Ε. 3211/1983 : Κατ' άρθρο 30 παρ. 1 και 57 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ. αποδεικτικό στοιχείο καταβολής προμηθειών αποτελεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς ορθώς η φορολογική Αρχή δεν ανεγνώρισε προς έκπτωση ποσά προμηθειών για την είσπραξη των οποίων δεν εξεδόθησαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Σ.τ.Ε. 340-341/1985 : Η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/55 η αναφερόμενη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους από εμπορικές επιχειρήσεις, εξαιρεί από τα ακαθάριστα έσοδα

επιχειρήσεων επί των οποίων εφαρμόζεται συντελεστής καθαρού κέρδους –μεταξύ άλλων- τους τόκους από συναλλαγματικές πράξεις, οι οποίοι έτσι, προστίθενται στα καθαρά κέρδη, ως τέτοιοι νοούνται οι απορρέοντες από εμπορικές συναλλαγές (Άρθρο 26 παρ. 6 Ν.Δ. 3323/55) διότι μόνον οι τόκοι αυτοί αποτελούν κέρδος από εμπορική επιχείρηση και επομένως, θα συμπεριλαμβάνονται, εάν δεν εξαιρούντο ρητά, στα ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους.

Σ.τ.Ε. 3795 και 3796/1985 : Είναι δυνατός ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και στην περίπτωση που διαπιστώνεται ανακρίβεια (απόκρυψη αγορών) έστω κι αν δεν αποδεικνύεται και απόκρυψη πωλήσεων, δεδομένου ότι το ύψος των αγορών επιδρά κατ' αρχή στο ύψος των εσόδων.

Σ.τ.Ε. 27/1986 : Η ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στο βιβλίο του ταμείου είναι πλημμέλεια που αφορά από τη φύση της και στα ακαθάριστα έσοδα και επηρεάζει το ύψος τους.

Σ.τ.Ε. 1962/1986 : Για την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αρκεί η διαπίστωση πλημμελειών των βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες είναι ουσιώδεις και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό, χωρίς να απαιτείται επιπλέον και πρόθεση αποκρύψεως κερδών. Η έλλειψη προθέσεως αποκρύψεως κερδών, ασκεί νόμιμη επιρροή και περισώζει το κύρος των βιβλίων, μόνο στην περίπτωση απλών λαθών ή παραλείψεων, που δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως.

Σ.τ.Ε. 4466/1986 : Η ύπαρξη ελλείμματος αποτελεί κατ' αρχήν παράβαση του Κώδικα (ανακρίβεια βιβλίων), εκτός εάν ο φορολογούμενος επικαλείται και αποδεικνύει ότι το υπάρχον έλλειμμα δικαιολογείται με σχετικά παραστατικά και ότι υπήρχε ακόμη, κατά το χρόνο του ελέγχου, προθεσμία για την ενημέρωση των βιβλίων με τις αντίστοιχες εγγραφές.

Σ.τ.Ε. 2114/1987 : Είναι ανακριβές το τιμολόγιο στο οποίο εν γνώσει του εκδότη δεν αναγράφονται τα στοιχεία του πραγματικού αγοραστή, αλλά τα στοιχεία άλλου προσώπου.

Σ.τ.Ε. 2751/1987 : Άρνηση διευκόλυνσης του φορολογικού ελέγχου αποτελεί και η μη συμμόρφωση προς την υποχρέωση επίδειξης των οικείων στοιχείων, ανεξαρτήτως αν η μη συμμόρφωση οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου να δυσχεράνει ή να ματαιώσει τον φορολογικό έλεγχο.

Σ.τ.Ε. 3804/1988 : Από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του Οικονομικού Εφόρου και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της οικονομικής εφορίας για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνηση του να υποστεί τον έλεγχο, η δε άρνησή του αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή του οικονομικού εφόρου στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Σ.τ.Ε. 3834/1990 : Σε περίπτωση που διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα πρώτης ύλης για την ύπαρξη των οποίων δεν παρέχονται επαρκείς εξηγήσεις από την επιχείρηση, νομίμως μπορεί να συναχθεί, κατά την ανέλεγκτη κρίση του δικαστηρίου της ουσίας, απόκρυψη πωλήσεων ετοιμού προϊόντος.

Σ.τ.Ε. 1214/1994 : Η επί 9 και πλέον μήνες εκπρόθεσμη καταχώρηση στο βιβλίο Ταμείου δαπανών, και μάλιστα τόσο σημαντικών, καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων (έρευνα προς διαπίστωση υπολοίπων του Ταμείου).

Γ3. Δικαστηριακή νομολογία, σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων

Εκτός από την νομολογία που παρατίθεται στην ανάλυση των σχετικών άρθρων (από άρθρο 2 έως και 29) παρατίθεται παρακάτω και ορισμένες σημαντικές αποφάσεις του Σ.τ.Ε., που αφορούν παραβάσεις, που έχουν ως συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος, οι οποίες πιστεύουμε ότι θα βοηθήσουν σημαντικά τους αναγνώστες.

Έλλειψη Βιβλίων

- Το Εισόδημα προσδιορίζεται **εξωλογιστικά**, όταν δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χωρίς **να εξετάζεται η ύπαρξη υπαιτιότητας**. (Σ.τ.Ε. 3428/1975, 343/1945 και 3662/1981).
- **Η παράληψη τήρησης των βιβλίων** δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών. (Σ.τ.Ε. 331/1975, 2646/1975, 2651/1975).
- Περίπτωση μη τήρησης βιβλίων συνιρέχει και όταν τα βιβλία **δεν έχουν κατά νόμο θεωρηθεί**. (Σ.τ.Ε. 2646/75, 2651/1975).
- Αν τα βιβλία και στοιχεία **καταστραφούν από ανωτέρα βία**, το εισόδημα **θα προσδιοριστεί εξωλογιστικά**, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και από τον προσδιορισμό αυτό θα κριθεί η ακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (Σ.τ.Ε. 3428 – 3441/1975, 2490 – 2492/1984).
- Σε περίπτωση **απώλειας των βιβλίων**, που εξομοιώνεται με τη μη τήρηση αυτών, δεν τεκμαίρεται ότι είναι ακριβής η επιδοθείσα δήλωση του φορολογουμένου. (Σ.τ.Ε. 2927, 2928, 2929 και 2930/1978).
- Ο καθορισμός του φορολογητέου κέρδους γίνεται ενιαία για εκάστη χρήση. **Εν μέρει λογιστικός και εν μέρει εξωλογιστικός** καθορισμός εντός της αυτής χρήσεως δεν είναι επιτρεπτός, **έστω και**

αν τα βιβλία κατεστράφησαν στο μέσον της διαχειριστικής περιόδου. (Σ.τ.Ε. 11/1979).

- Από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του Οικονομικού Εφόρου και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της οικονομικής εφορίας για έλεγχο, η δε άρνησή του αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή του οικονομικού εφόρου **στον εξωλογιστικό προσδιορισμό**. (Σ.τ.Ε. 3804/1988).
- **Η μη θεώρηση του βιβλίου αποθήκης δεν μπορεί να αναπληρωθεί** από το γεγονός ότι, οι απογραφές ενάρξεως και λήξεως κρίθηκαν ακριβείς, γιατί τόσο το βιβλίο απογραφής όσο και το βιβλίο αποθήκης εξυπηρετούν ιδιαίτερη λογιστική ανάγκη. Η παράλειψη αυτή καθιστά ανέφικτη την εξακρίβωση της ποσότητας του κάθε εμπορεύσιμου αγαθού που πωλήθηκε και αφετέρου, **καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή**. (Σ.τ.Ε. 591/1968).

Πλημμέλειες των βιβλίων και των στοιχείων

- Για την προσφυγή **στον εξωλογιστικό προσδιορισμό** των κερδών, αρκεί η διαπίστωση **πλημμελειών των βιβλίων και στοιχείων**, οι οποίες είναι ουσιώδεις και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό, **χωρίς να απαιτείται επιπλέον πρόθεση απόκρυψης κερδών**. Η έλλειψη πρόθεσης απόκρυψης κερδών, ασκεί νόμιμη επιρροή και περισώζει το κύρος των βιβλίων, μόνο στην περίπτωση **απλών λαθών ή παραλείψεων**, που δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. (Σ.τ.Ε 1962/1986).
- **Η μη αναγραφή** στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων **του είδους** και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών, οσάκις υφίστανται πράγματι ποιότητες του είδους αυτού, **καθιστούν τα βιβλία ανεπαρκή**. (Σ.τ.Ε. 2490/1966).
- **Η πλημμέλεια** που διαπιστώθηκε **στα τιμολόγια πωλήσεως**, πρέπει να **αιτιολογεί νόμιμα** ότι συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια των

- βιβλίων και ότι για το λόγο αυτό καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των κερδών. (Σ.τ.Ε. 124/1975).
- **Η απόρριψη των βιβλίων** ορισμένης επιχειρήσεως μπορεί να στηριχθεί και σε **συγκεκριμένα στοιχεία κείμενα εκτός των βιβλίων αυτών**, εφόσον εκ της εκτιμήσεως αυτών κριθεί ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της επιχειρήσεως. (Σ.τ.Ε. 4693/1977, 4594/1977).
 - Η κρίση περί της **επάρκειας των βιβλίων** κάθε επιχείρησης είναι αυτοτελής, **δεν επηρεάζεται** από τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως επαρκών ή όχι σε άλλη διαχειριστική περίοδο, ούτε μπορεί να γίνει σύγκριση μεταξύ των βιβλίων, περισσοτέρων, έστω και ομοειδών, επιχειρήσεων. (Σ.τ.Ε. 2859 – 2860/1978).
 - Δεν αρκεί η **διαπίστωση πλημμελούς τηρήσεως των βιβλίων** για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους, αλλ' απαιτείται η πλημμέλεια αυτή **να καθιστά ανέφικτο** το λογιστικό προσδιορισμό. (Σ.τ.Ε. 297, 705/1977, 361, 363/1978).
 - Η απόρριψη των βιβλίων ορισμένης επιχειρήσεως μπορεί να στηριχθεί και σε **συγκεκριμένα στοιχεία, είτε επίσημα, είτε ανεπίσημα τηρούμενα από τρίτους** εφ' όσον ήθελε κριθεί από την εκτίμηση αυτή ότι, οι στα βιβλία της επιχειρήσεως εγγραφές είναι ανακριβείς και από την ανακρίβεια αυτών καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως. (Σ.τ.Ε. 1550/1980).
 - **Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής** οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών εφόσον τα στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί σε άλλα θεωρημένα βιβλία. (Σ.τ.Ε. 4201/1976).
 - Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται **ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο** και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με βάση τα τηρούμενα βιβλία είναι ενιαία. **Η ανεπάρκεια των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση.** (Σ.τ.Ε. 3031/1981).

- **Η παράλειψη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών**, στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. (Σ.τ.Ε. 805/1989).
- **Η ελλιπής έκδοση τιμολογίων πώλησης και Δελτίων Αποστολής** ως προς τον προσδιορισμό του είδους του αγαθού καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, διότι, συνέπεια της πλημμέλειας αυτής είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των εμπορεύσιμων αγαθών. (Σ.τ.Ε. 1026 – 1028/1994). (Βλ. και σχετ. νομολογία στην ανάλυση του άρθρου 3 περί "είδους", παρ. 3.3).
- **Η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατ' είδος** συνεπάγεται αδυναμία ελέγχου και συνιστά ουσιώδη πλημμέλεια. (Σ.τ.Ε. 3227/64, 3027/1973, Βλ. και παρ. 3.3).
- **Η μη καταχώρηση στην απογραφή των αγαθών** κατά ποιότητες (είδος) συνιστά λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. (Σ.τ.Ε. 2004/1976, 3296, 3297/1978, 592/1990).
- **Η μη αναγραφή του είδους στα τιμολόγια** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα, αποτελεί λόγο ανεπάρκειας. (Σ.τ.Ε. 1477/1966, 592, 1990).
- **Η επί ορισμένο χρονικό διάστημα μη τήρηση του βιβλίου διανυκτερευόντων πελατών, η κατά διάφορο τρόπο από τον προβλεπόμενο** από το νόμο, ενημέρωσή του με την τακτική χρονολογική σειρά και εμπρόθεσμη καταχώρηση αφίξεων πελατών κατά πλημμελή τρόπο ενημέρωσή του με την μη καταχώρηση ή την ανακριβή καταχώρηση αναχωρήσεων πελατών, αποτελούν παραβάσεις οι οποίες επηρεάζουν ουσιαστικά τα αποτελέσματα, διότι καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των εγγραφών στα βιβλία. (Σ.τ.Ε. 1929/1994).

Σημειώνεται ότι μετά την εφαρμογή της παρ. 24 του άρθρου 43, ν. 2214/1994 (από 1.1.1995) η μη τήρηση του πρόσθετου βιβλίου κίνησης πελατών "πόρτας", συνιστά ανακρίβεια.

- **Η μη σύνταξη απογραφής** κατά αποθηκευτικό χώρο συνιστά λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων, γιατί δεν είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. (Σ.τ.Ε. 711/1977).
- **Η μη αναγραφή στις αποδείξεις λιανικής πώλησης** από τους υπόχρεους στην τήρηση βιβλίου αποθήκης του είδους και της ποσότητας των αγαθών, συνιστά ανεπάρκεια. (Σ.τ.Ε. 2367/1970).
- **Η μη σύνταξη ισολογισμού**, συνιστά ανεπάρκεια. (Σ.τ.Ε. 3066/1979).
- **Εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών χωρίς τη χρήση Σ.Κ.Κ.** (με αφαίρεση των δαπανών).

Το Σ.τ.Ε με την 3774/87 απόφασή του (ομοίου περιεχομένου και η 433/1992) δέχτηκε ότι "Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων 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 διεπιστώθησαν ανάλογοι πλημμέλεια και εις το σκέλος των δαπανών, ουδόλως δε συνεπάγεται εκ των ανωτέρω διατάξεων ότι δεν συγχωρείται **να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη δι' εκπτώσεων των εις τα βιβλία εμφανιζομένων δαπανών εκ των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων.** Δύναται όμως, αι φορολογικαί αρχαί και τα διοικητικά δικαστήρια της ουσίας να κρίνουν ητιολογημένως ότι αι διαπιστωθείσαι πλημμέλεια, μολονότι τυπικώς περιοριζόμεναι εις το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων, επηρεάζουν, ως εκ της φύσεως των, το ύψος των δαπανών ή τη δυνατότητα ελέγχου αυτών προς καθορισμόν των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως. Εις την περίπτωσιν αυτή είναι νόμω επιτρεπτός ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών δια χρησιμοποίησεως συντελεστού.

- **Στον εξωλογιστικό λογαριασμό των καθαρών κερδών δεν επιτρέπεται ο ημιλογιστικός προσδιορισμός τους.**

*4. επειδή, κατά τη ρητή διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 33^α, παράγραφος 1, περίπτωση γ', και 36 του ν.δ. 3323/1955, οσάκις τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως απορρίπτονται ως ανεπαρκή λόγω διαπιστώσεως πλημμελειών, οι οποίες ανεξαρτήτως του αν αφορούν

το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων ή το σκέλος των δαπανών, πάντως, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των δικαστηρίων, της ουσίας, καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός τόσο των ακαθάριστων εσόδων όσο και των καθαρών κερδών. Κατά των εξωλογιστικό δε αυτό προσδιορισμό είναι μεν δυνατόν να ληφθούν υπόψη ενδεικτικώς τα δεδομένα των βιβλίων της επιχειρήσεως, το ύψος όμως των ακαθάριστων εσόδων προσδιορίζεται κατ' εκτίμηση των στοιχείων που αναφέρονται στη διάταξη του άρθρου 34, παράγραφος 2, περίπτωση γ' του ν.δ. 3323/1955, τα δε καθαρά κέρδη, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 33^α, παράγραφος 1, περίπτωση γ' του ίδιου ν.δ./τος, προσδιορίζονται κατά το άρθρο 36 αυτού, δηλαδή με εφαρμογή συντελεστή καθαρών κερδών επί των προσδιορισθέντων ακαθάριστων εσόδων. **Η εφαρμογή αυτή συντελεστού καθαρού κέρδους την οποία επιβάλλουν τα ως άνω άρθρα (33α και 36) αποτελεί και την ουσία του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, δεν προβλέπεται δε και δεν επιτρέπεται από το νόμο ο ημιλογιστικός προσδιορισμός,** επί τη βάσει δηλαδή των απορριφθέντων ως ανεπαρκών ή ανακριβών βιβλίων για τις δαπάνες, εκπιπτόμενες από τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ανεξαρτήτως αν οι πλημμέλειες, λόγω των οποίων απορρίφθηκαν τα βιβλία και στοιχεία, ανάγονται στα έσοδα ή στις δαπάνες. Επομένως, ο προβληθείς με την έφεση της αναιρεσεύουσας ισχυρισμός ότι τα καθαρά της κέρδη έπρεπε να εξευρεθούν με την αφαίρεση των δαπανών από τα ακαθάριστα της έσοδα και όχι με την εφαρμογή συντελεστή, κατ' άρθρο 36 του ν.δ 3323/1955 δοθέντος ότι όλες οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες αφορούσαν αποκλειστικώς το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων της, χωρίς να αναφέρονται και στις δαπάνες, δεν ήταν ουσιώδης, και συνεπώς ορθώς απερρίφθη σιωπηρώς από το διοικητικό εφετείο, ο περί του αντιθέτου δε λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτός» (Σ.τ.Ε 1483/1994 Επταμελούς).

Σημείωση - Σχόλιο :

Παρατηρείται ότι οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε 3774/87 & 1483/94 κρίνουν διαφορετικά για το ίδιο ουσιαστικά θέμα. Θεωρούμε ως ισχυρότερη την τελευταία απόφαση (Σ.τ.Ε 1483/94), η οποία έχει εκδοθεί με επιταμική σύνθεση.

Γ4. Δικαστηριακή Νομολογία σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και των στοιχείων.

Πιστωτικό υπόλοιπο ταμείου

- Η ύπαρξη σοβαρών **πιστωτικών υπολοίπων ταμείου εύλογα** παρέχουν την υπόνοια ότι αυτά καλύπτουν έσοδα που έχουν αποκρυφτεί παράλληλα, **συνιστούν ανακρίβεια των βιβλίων** που οδηγεί στην απόρριψή τους και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών. (Ελ. Συν. 86/1957, 211/1954, 41/1955).
- Η διαπίστωση **πιστωτικού υπολοίπου ταμείου** συνιστά σοβαρή ανακρίβεια που εμποδίζει την ενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, που αφορά από τη φύση της τα ακαθάριστα έσοδα. (Σ.τ.Ε. 3185/1990).
- Η ύπαρξη **πιστωτικών υπολοίπων στο βιβλίο του ταμείου** είναι πλημμέλεια που αφορά από τη φύση της και στα ακαθάριστα έσοδα και επηρεάζει το ύψος τους. (Σ.τ.Ε. 27/1986, 3185/1990).

Πιστωτικά υπόλοιπα αποθήκης

Η αδικαιολόγητη ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στο βιβλίο αποθήκης συνιστά απόκρυψη αγορών, η οποία καθιστά **ανεπαρκή και ανακριβή** τα βιβλία και στοιχεία. (Σ.τ.Ε. 909/1977).

Ελλείμματα αποθήκης – φύρα

Η διαπίστωση **ελλειμμάτων** στο βιβλίο αποθήκης τα οποία δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή από άλλο λόγο καταστροφής, μπορεί να οδηγήσει στο χαρακτηρισμό των βιβλίων **ως ανακριβών** όταν υπάρχουν στοιχεία ότι τα ελλείμματα προέρχονται από μη εμφανισθείσες πωλήσεις. (Σ.τ.Ε 3956/1973).

- Σε περίπτωση που διαπιστώνονται **ποσοτικά ελλείμματα** πρώτης ύλης, για την ύπαρξη των οποίων δεν παρέχονται επαρκείς εξηγήσεις

από την επικείρηση, νομίμως μπορεί να συναχθεί, κατά την ανέλεγκτη κρίση του δικαστηρίου της ουσίας, απόκρυψη πωλήσεων ετοιμού προϊόντος (Σ.τ.Ε 3834/1990).

- Η διαπίστωση **αδικαιολογήτων ελλειμμάτων**, όσο και πλεονασμάτων στην αποθήκη, δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Η τακτοποίηση της αποθήκης κατά τους επόμενους μήνες οφείλεται σε **απόκρυψη πωλήσεων** από αγορές με τιμολόγια. (Σ.τ.Ε. 316/1964).
- Η διαπίστωση **υπερβολικής φύρας** στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις μη δικαιολογημένη εκ των πραγμάτων **συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων** και συνεπώς λόγο απόρριψης τούτων, εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία, επιστημονικά παραδεδειγμένα. (Σ.τ.Ε. 1080/1972).
- Ως προς τα **ποσοτικά ελλείμματα** στην περίπτωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, αν εμφανισθούν τέτοια ελλείμματα, που δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των αγαθών ή από την καταστροφή, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα, χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών. Αυτό όμως δεν εφαρμόζεται όταν το έλλειμμα αποδίδεται όχι σε φυσική απομείωση ή σε καταστροφή, αλλά στην απομείωση της πρώτης ύλης κατά τη βιομηχανοποίηση και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να μην αναγνωρίσει το έλλειμμα μόνο αν αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών στα βιβλία. (Σ.τ.Ε. 1974/1961, 1818/1970, 1658/1989, 322/1991).
- «**Η εμφανιζόμενη φύρα κατά την βιομηχανικήν επεξεργασίαν** είναι άσχετος προς την υπό του Κ.Φ.Σ. ρυθμιζόμενη φυσική απομείωσιν ή εξ ετέρου λόγου καταστροφήν των εν τη αποθήκη εμπορευμάτων, αν δε αυτή κρίνεται υπερβολική και αδικαιολόγητος, εν όψει των ειδικών συνθηκών παραγωγής, άγει εις απόρριψιν των βιβλίων, ως εκ της μη εμφανίσεως προϊόντων και της συναγόμενης αποκρύψεως πωλήσεων». (Σ.τ.Ε 1289/1959).

Ανακρίβειες των βιβλίων και των στοιχείων

- Είναι δυνατός ο **εξωλογιστικός προσδιορισμός** των ακαθαρίστων εσόδων και στην περίπτωση που διαπιστώνεται ανακρίβεια (**απόκρυψη αγορών**) έστω κι αν δεν αποδεικνύεται και **απόκρυψη πωλήσεων**, δεδομένου ότι το ύψος των αγορών επιδρά κατ' αρχή στο ύψος των εσόδων. (Σ.τ.Ε. 3795, 3796/1985).
- Είναι **ανακριβές το τιμολόγιο** στο οποίο εν γνώσει του εκδότη δεν αναγράφονται τα στοιχεία του πραγματικού αγοραστή, αλλά στοιχεία άλλου προσώπου. (Σ.τ.Ε. 2114/1987).
- Η ανακρίβεια των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα βιβλία ανακριβή για όλη τη χρήση. (Σ.τ.Ε 11/1979).
- Η έκδοση **ανακριβών - εικονικών ή πλαστών** στοιχείων διακίνησης ή αξίας συνεπάγεται ανακρίβεια των βιβλίων (390/1961, 1039/1979).
- Συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων η καταχώρηση τιμολογίου που ο εκδότης του είναι πρόσωπο ανύπαρκτο 491/1975).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων** Ιωάν. Μαρίνης - Ιωάν. Τζίμας
Εκδ. Αντ. Σάκκουλα 1996 Αθήνα.
2. **Φορολογική Επιθεώρηση Κ.Β.Σ. Έτος 1995.**
3. **Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας.**

