



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 9.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2473

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **9.5.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΝΠΔΔ με την επωνυμία '....., με **ΑΦΜ**, με έδρα στην, με την οποία στρέφεται, μεταξύ άλλων, κατά των αρ./5.4.2018 και/5.4.2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις αρ./5.4.2018 και/5.4.2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.
7. Την αρ. /24-9-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την αρ. /2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της με αρ. κατ. /5.11.2018 προσφυγής κατά της αρ. /24,9-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την αρ. /25.7.2024 Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
10. Την από 6.8.2024 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Επί της από **9.5.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΔΔ με την επωνυμία ‘....., με **ΑΦΜ**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, έγινε μερικώς δεκτή η με αρ. κατ. /5.11.2018 προσφυγή, που είχε ασκηθεί κατά της αρ. /24.9.2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος που αφορούσε τις αρ. /5.4.2018 και /5.4.2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα (στις οποίες τα αποτελέσματα είχαν προσδιοριστεί εξωλογιστικά λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων), και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην Υπηρεσία μας προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος των υποβληθέντων ενώπιόν μας βιβλίων και στοιχείων. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω δικαστική απόφαση:

«[...] 13. ... α) σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην 7η σκέψη της παρούσας, η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, στην περίπτωση της μη επίδειξης/προσκόμισης των τηρούμενων από την επιχείρηση βιβλίων και στοιχείων, αίρεται, καταρχάς, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, όταν ο φορολογούμενος θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, έστω και το πρώτον —ενώπιον της Δ.Ε.Δ., με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, καθόσον ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ., υποχρεούται να μην θεωρήσει ως νόμιμο τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, επικαλούμενος την «αρχική» αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους των αρμοδίων ελεγκτών, **αλλά υποχρεούται να προβεί ο ίδιος στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίζει το πρώτον ενώπιόν του ο επιτηδευματίας, καλώντας τον συγχρόνως να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τη διενέργεια και τις διαπιστώσεις του ελέγχου.** [...]

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το Δικαστήριο κρίνει ότι η απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το μέρος αυτό, δεν είναι νόμιμη, όπως βάσιμα υποστηρίζει το προσφεύγον, και ότι, για το λόγο αυτό, **πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση του Προσταμένου της Δ.Ε.Δ. κατά το μέρος αυτό και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., για να λάβουν χώρα οι προαναφερθείσες ενέργειες.** [...]

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται εν μέρει την προσφυγή.

Ακυρώνει την /24,9-2018 απόφαση του Προσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημόσιων Εσόδων κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε η /9.5.2018 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος ν.π.δ.δ. κατά των ... /5.4.2018 και

...../5.4.2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, διαχειριστικών περιόδων 1.1.2012 - 31.12.2012 1.1.2013 — 31.12.2013, αντιστοίχως.

Αναπέμπει την υπόθεση κατά το μέρος αυτό στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου η τελευταία να προβεί στον έλεγχο των υποβληθέντων ενώπιόν της βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος ν.π.δ.δ. καλώντας συγχρόνως αυτό σε ακρόαση. [..]»

Κατόπιν των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ. 1069/2014, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με την αρ./25.7.2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας για τη διενέργεια των οριζόμενων με την ως άνω δικαστική απόφαση ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επί των ανωτέρω συντάχθηκε η από 6.8.2024 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι:

« 2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

...Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων, και όσον αφορά τα βιβλία εσόδων-εξόδων, προκύπτει ότι:

α) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει προσκομίσει το σύνολο των παραστατικών αγορών-δαπανών, παρά μόνο ένα μέρος αυτών (που αφορούν γενικά την, όχι όμως την εκμετάλλευση του βιβλιοπωλείου και του όπως δαπάνες παιδικών κατασκηνώσεων της, επισκευές, συντηρήσεις και καύσιμα όλων των αυτοκινήτων της τελευταίας, αγορές τροφίμων για τις ανάγκες της δωρεάν σίτισης των απόρων, υπηρεσίες τουγια την μεταφορά πιστών σε διάφορες ιερές μονές), συνεπώς δεν μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την παραγωγικότητα ή μη των αγορών-δαπανών.

β) Δεν έχει προσκομισθεί βιβλίο με τις αναλυτικές εγγραφές της οντότητας παρά μόνο συγκεντρωτικά ισοζύγια. Στα προσκομισθέντα ισοζύγια δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες αμοιβών προσωπικού για το βιβλιοπωλείο ύψους 28.425,40 € για το 2012 και 28.830,67 € για το 2013, καθώς και δαπάνες αποσβέσεων για το ύψους 14.287,72 € για το 2012 και 11.972,44 € για το 2013, όπως αυτές αναφέρονται στις προσκομισθείσες πρόχειρες καταστάσεις εσόδων-εξόδων λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων (συν/νο 1). Επιπλέον δεν έχουν προσκομισθεί και σχετικά με τις δαπάνες αυτές παραστατικά, ήτοι μισθοδοτικές καταστάσεις, παραστατικά ασφαλιστικών εισφορών και αποδεικτικά καταβολής αυτών, μητρώο παγίων (για τον υπολογισμό των αποσβέσεων).

γ) Για τα ελεγχόμενα έτη η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος στις οποίες δεν περιλαμβάνεται ζημία από προηγούμενα έτη. Επιπλέον τα προηγούμενα έτη έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς να μεταφέρει ζημιά από προηγούμενα έτη, μη έχοντας συνεπώς δικαίωμα συμψηφισμού τυχόν ζημίας προηγούμενων ετών με τα καθαρά κέρδη της χρήσης (Ν. 2238/1994).

δ) Με βάση τα ανωτέρω, ακόμη και αν ο έλεγχος δεχόταν τα δεδομένα των προσκομισθέντων ισοζυγίων παρόλο που δεν έχουν προσκομισθεί τα σχετικά παραστατικά, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων θα προέκυπταν τα κάτωθι αποτελέσματα ανά ελεγχόμενο έτος:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012			
	Δεδομένα Δήλωσης ΦΕ	Δεδομένα εξωλογιστικού προσδιορισμού ελέγχου	Δεδομένα βάσει βιβλίων που προσκομίσθηκαν σε ΔΕΔ

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	0,00	238.226,38	246.524,88
(μείον) Κόστος Πωληθέντων	0,00		113.495,00
(μείον) Δαπάνες Χρήσης	0,00		73.396,46
Καθαρό Κέρδος Χρήσης	0,00	46.191,57	59.633,42

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013			
	Δεδομένα Δήλωσης ΦΕ	Δεδομένα εξωλογιστικού προσδιορισμού ελέγχου	βάσει αρχικού ΔΕΔ Δεδομένα βάσει βιβλίων που προσκομίσθηκαν σε ΔΕΔ
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	0,00	179.787,67	210.244,59
(μείον) Κόστος Πωληθέντων	0,00		88.432,20
(μείον) Δαπάνες Χρήσης	0,00		76.239,84
Καθαρό Κέρδος Χρήσης	0,00	29.050,36	45.572,55

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι τόσο τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση περιόδων, όσο και τα αποτελέσματα που προκύπτουν με βάση τα προσκομισθέντα βιβλία είναι μεγαλύτερα από αυτά που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αρχικού ελέγχου.

3. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνεπώς δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου.»

Κατά τα οριζόμενα με το διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης, η προσφεύγουσα κλήθηκε με το αρ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/8.8.2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας να εκφράσει τις απόψεις της επί των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου.

Σε ανταπόκριση στην ως άνω κλήση, η προσφεύγουσα υπέβαλε το αρ. ΔΕΔΕΙ2024ΕΜΠ/19.8.2024 υπόμνημα, με το οποίο ζητείται η ακύρωση της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ούτε τυπικά ούτε ουσιαστικά διενεργήθηκε ο διαταχθείς με την αρ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου έλεγχος και ο οποίος σε κάθε περίπτωση είναι μη νόμιμος, απαράδεκτος, αβάσιμος και αναιτιολόγητος δεδομένου ότι:

1. Από τον συνδυασμό του διατακτικού και του αιτιολογικού της αρ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου προκύπτει ότι η υπό κρίση υπόθεση αναπέμφθηκε στη ΔΕΔ προκειμένου να πραγματοποιηθεί λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού. Δεν πραγματοποιήθηκε πραγματικός έλεγχος.
2. Ο υπό κρίση έλεγχος δεν είναι νόμιμος δεδομένου ότι διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και όχι από τη ΔΕΔ όπως ορίζεται με την ως άνω δικαστική απόφαση.
3. Η προσφεύγουσα κλήθηκε σε ακρόαση μετά την σύνταξη της από 6.8.2024 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, ενώ αν είχε κληθεί πριν από τη σύνταξή της, όπως ορίζεται με το διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης, τότε δε θα είχε εκδοθεί σε βάρος της η εν λόγω έκθεση.
4. Από τα προσκομισθέντα ισοζύγια προκύπτει ότι έχουν καταχωριστεί οι δαπάνες του κηροπλαστείου οι οποίες συνεπώς έπρεπε να αφαιρεθούν από τα κέρδη. Με το εν λόγω υπόμνημα προσκομίζει για το βιβλιοπωλείο συγκεντρωτικές μισθοδοτικές καταστάσεις, κινήσεις

τρεχουσών εισφορών, και καταστάσεις ατομικού λογαριασμού ασφάλισης. Επιπλέον, προσκομίζει πίνακα 'μητρώο παγίων' του

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....»

Επειδή, στο άρθρο 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

... 5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του δεύτερου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας να

υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1063/2014 'ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή»:

«....Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης'

...3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. [...]

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των

εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2,4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας 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 έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, [...] θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994: «1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. [...]

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

3. 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. [...]

Επειδή στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο προσδιορίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 30 του ιδίου νόμου, των εξόδων που προβλέπονται με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ως άνω νόμου.

Περαιτέρω, οι εκπώσεις του εν λόγω άρθρου ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές είναι πραγματικές (δεν είναι εικονικές), έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης, είναι παραγωγικές, προβλέπονται από διάταξη νόμου, και είναι βέβαιες, δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες (σχετ. ΠΟΛ. 1005/2005, 1029/2006).

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. [...]

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. (β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε). γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. (δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.)

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. [...]

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)»

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013,(ΦΕΚ Α 17/23.1.2013) που ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, το άρθρο 32 του ν.2238/1994 αντικαταστάθηκε ως κάτωθι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α` και β` της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.[...]

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%). ...»

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§6 του ν.2717/1999 ορίζεται ότι:

«6 (5). Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις Περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης.».

Επειδή, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 29/2017, 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το διατακτικό της αρ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η υπό κρίση υπόθεση αναπέμφθηκε στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να ελεγχθούν τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν το πρώτον με την/9.5.2018 ενδικοφανή προσφυγή.

Όσον αφορά τα προσκομισθέντα ενώπιον της Υπηρεσίας μας βιβλία και στοιχεία, στην ανωτέρω Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 9. ... Ειδικότερα, ενώπιον της Δ.Ε.Δ. προσκόμισε, μεταξύ άλλων, τα εξής (βλ. και σελ. 33 της ενδικοφανούς προσφυγής): α) βιβλία εσόδων — εξόδων βιβλιοπωλείου ετών 2009 — 2013, β) βιβλία εσόδων εξόδων ετών 2009 2013, γ) εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, δ) αρχεία στα οποία αναφέρονται τα κέρδη και οι ζημίες ανά έτος, ε) βιβλία συγκεντρωτικά ανά έτος για το βιβλιοπωλείο και το στ) δήλωση ενοικίων ακινήτων (Ε2) έτους 2015, ζ) έντυπο Ν (χρήση 2014), η) Έντυπο Ε3 (χρήση 2014, θ) κατάσταση μισθοδοσίας προσωπικού μηνός Απριλίου 2018 (και σε ηλεκτρονική μορφή), ι) δήλωση ακινήτων (Ε9), ια) δήλωση ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), ιβ) πίνακα απολογισμού έτους 2017 και ιγ) αναλυτικές καταστάσεις υπολοίπων λογαριασμών τραπεζών. Περαιτέρω, το προσφεύγον, με το κατατεθέν με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. /21.9.2018 υπόμνημά του επί της ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλλε και καταστάσεις με συνημμένα σε αυτές τιμολόγια αγοράς διαφόρων μη εμπορεύσιμων αγαθών — δαπανών, χρήσεων 2012 — 2013. Με το υπόμνημα αυτό, αναπτύσσοντας τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής του, ισχυρίστηκε ότι ο έλεγχος εσφαλμένα, προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα, στηρίχθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των προμηθευτών του, καθόσον σε αυτές συμπεριλαμβάνονται και αγορές διαφόρων μη εμπορεύσιμων αγαθών — δαπανών, που αφορούν γενικά την, όχι όμως την εκμετάλλευση του, όπως δαπάνες παιδικών κατασκηνώσεων της, επισκευές, συντηρήσεις και καύσιμα όλων των αυτοκινήτων της τελευταίας, αγορές τροφίμων για τις ανάγκες της δωρεάν σίτισης των απόρων, υπηρεσίες του για την μεταφορά, αμοιβή λογιστή και επισκευές μηχανημάτων του [...]»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας χρήσεων 2012 και 2013, και ότι τα αποτελέσματα πρέπει να προσδιοριστούν λογιστικά, όπως αποτυπώνονται στις προσκομισθείσες καταστάσεις (πίνακες) κερδών/ζημιών, ως εξής:

2012						2013				
	*****		*****		ΣΥΝΟΛΟ 2012	*****		*****		ΣΥΝΟΛΟ 2013
ΠΩΛΗΣΕΙΣ		145.194,40		101.330,48	207.216,95		126.432,40		83.812,19	210.244,59
ΑΓΟΡΕΣ	45.879,94		65.740,31			33.570,01		52.285,74		
ΑΠΟΓΡ.ΛΗΞΗΣ	-4.587,99		-6.574,03			-3.357,00		-5.228,57		
ΑΠΟΓΡ. ΕΝΑΡΞΗΣ	5.152,99	46.444,94	7.883,78	67.050,06		4.587,99	34.801,00	6.574,03	53.631,20	
		98.749,46		34.280,42			91.631,40		30.180,99	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠ	46.896,86		28.425,40			48.108,61		28.830,67		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	3.000,00					3.000,00				
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	10.965,51		7.329,41			5.231,96		7.190,29		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	2.102,98		3.101,70			10.275,38		2.433,60		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	14.287,72	77.253,07		38.856,51		11.972,44	78.588,39		38.454,56	
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ		21.496,39		-4.576,09	16.920,30		13.043,01		-8.273,57	4.769,44

				ZHMIA 2011	-29.463,30				ZHMIA 2012	-12.543,00
				ZHMIA 2012	-12.543,00				ZHMIA 2013	-7.773,56

Ωστόσο, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, καθώς και με το αρ. ΔΕΔΕΙ2024ΕΜΠ/19.8.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της αρ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2024 ΕΜΠ/8.8.2024 κλήσης σε ακρόαση, προκύπτει ότι:

α) τα καταγεγραμμένα στην σελ. 33 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως 'Βιβλία Εσόδων-Εξόδων Βιβλιοπωλείου 2009-2013' (σχετ. 3) αποτελούν ελλιπή αντίγραφα θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, από τα οποία λείπουν οι στήλες των προοδευτικών υπολοίπων,

β) τα καταγεγραμμένα στην σελ. 33 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως 'Βιβλία Εσόδων-Εξόδων 2009-2013' (σχετ. 4) αποτελούν αντίγραφα θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών,

γ) στα προσκομισθέντα ισοζύγια δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες αμοιβών προσωπικού για το βιβλιοπωλείο ύψους 28.425.40 € για το 2012 και 28.830,67 € για το 2013, καθώς και δαπάνες αποσβέσεων για το ύψους 14.287,72 € για το 2012 και 11.972.44 € για το 2013.

δ) δεν έχει προσκομιστεί ημερολόγιο εγγραφών χρήσεων 2012 και 2013, ούτε για το βιβλιοπωλείο ούτε για το κηροπλαστείο.

ε) όσον αφορά τα αποθέματα, δεν έχει προσκομιστεί απόσπασμα του βιβλίου εξόδων για τα καταχωρισμένα αποθέματα έναρξης και λήξης, ούτε για τα πάγια στοιχεία και τις αποσβέσεις,

στ) όσον αφορά τις αμοιβές προσωπικού, με το αρ. ΔΕΔΕΙ2024ΕΜΠ/19.8.2024 υπόμνημα προσκομίστηκαν συγκεντρωτικές μισθοδοτικές καταστάσεις, κινήσεις τρεχουσών εισφορών για το βιβλιοπωλείο, ωστόσο δεν προσκομίστηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις για το

ζ) όσον αφορά τις αποσβέσεις δεν έχει προσκομιστεί απόσπασμα του βιβλίου εξόδων για τα πάγια στοιχεία και τις αποσβέσεις. Με το αρ. ΔΕΔΕΙ2024ΕΜΠ/19.8.2024 υπόμνημα προσκομίστηκε πίνακας «Μητρώο Παγίων», ωστόσο στο ως άνω δεν αναφέρεται το είδος του παγίου για να ελεγχθεί το ποσοστό της απόσβεσης. Περαιτέρω, σύμφωνα με το εν λόγω υπόμνημα αφορά το (δεν προσκομίστηκε για το βιβλιοπωλείο) και σε κάθε περίπτωση το ανωτέρω δεν αποτελεί απόσπασμα του βιβλίου εξόδων για τα πάγια στοιχεία και τις αποσβέσεις.

η) όσον αφορά τις αμοιβές τρίτων, τις παροχές τρίτων και τα διάφορα έξοδα, δεν έχουν προσκομιστεί τα σχετικά παραστατικά.

Επισημαίνεται ότι τα μόνα προσκομισθέντα παραστατικά είναι αυτά που προσκομίστηκαν με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./21.9.2018 υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της ενδικοφανούς προσφυγής, τα οποία, σύμφωνα με το εν λόγω υπόμνημα, αφορούν γενικά την και δεν αφορούν την εκμετάλλευση του βιβλιοπωλείου και του

Σε κάθε περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης έκπτωσης δαπανών των υπό κρίση χρήσεων δεδομένου ότι δεν έχουν προσκομιστεί τα σχετικά παραστατικά ούτε το σύνολο των βιβλίων προκειμένου να κριθεί αν οι εν λόγω δαπάνες είναι πραγματικές και παραγωγικές, καθώς και ότι και έχουν καταχωριστεί στα βιβλία του προσφεύγοντος ΝΠΔΔ.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν έχει προσκομιστεί το σύνολο των βιβλίων και των παραστατικών βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές, ούτε οι μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου εσόδων-εξόδων, και ως εκ τούτου, όσον αφορά τη χρήση 2012, τα βιβλία κρίνονται ανακριβή κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, και συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης 2012, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ως άνω νόμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις αρ./7.10.2015 και/8.6.2016 προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, ούτε περαιτέρω με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκε το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας χρήσης 2013 με αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της από 6.8.2024 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, κρίνεται ότι είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας χρήσεων 2012 και 2013, και ότι τα αποτελέσματα πρέπει να προσδιοριστούν λογιστικά.

Επειδή, από το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων καθώς και τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των υπό κρίση χρήσεων, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται στα 246.525,98 € στη χρήση 2012, και στα 209.099,59 € στη χρήση 2012, ήτοι είναι υψηλότερα από τα προσδιορισθέντα από τον από 26.3.2018 έλεγχο ακαθάριστα έσοδα ύψους 238.226,38 € στη χρήση 2012 και 179.787,67 € στη χρήση 2013. Επισημαίνεται ωστόσο ότι σύμφωνα με το άρθρο 79 ν. 2717/1999 δεν είναι δυνατή να καταστεί χειρότερη η θέση του προσφεύγοντος, δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του από 26.3.2018 ελέγχου.

Επειδή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σύμφωνα με την αρ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου η υπό κρίση υπόθεση αναπέμφθηκε στη ΔΕΔ προκειμένου να πραγματοποιηθεί λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι σύμφωνα με το διατακτικό της αρ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η υπό κρίση υπόθεση αναπέμφθηκε στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να ελεγχθούν τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν το πρώτον με την/9.5.2018 ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με την αρ./25.7.2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας για τη διενέργεια των οριζόμενων με την αρ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ. 1069/2014.

Επειδή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν από την σύνταξη της από 6.8.2024 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, δεδομένου ότι με την αρ./2023 Απόφαση

του Διοικητικού Πρωτοδικείου ορίζεται όπως κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Κατά τα οριζόμενα με το διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης, η προσφεύγουσα κλήθηκε με το αρ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/8.8.2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας να εκφράσει τις απόψεις. Προς τούτο η προσφεύγουσα υπέβαλε το αρ. ΔΕΔΕΙ2024ΕΜΠ/19.8.2024 υπόμνημα, προβάλλοντας τους ανωτέρω ισχυρισμούς και προσκομίζοντας τα ως άνω νέα στοιχεία, επί των οποίων η Υπηρεσία μας έλαβε θέση (όπως και για το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης) ως ανωτέρω.

Επειδή, κατόπιν του ελέγχου των ως άνω προσκομισθέντων δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του από 26.3.2018 ελέγχου. Συνεπώς, η φορολογική υποχρέωση των υπό κρίση χρήσεων προσδιορίζεται ως εξής:

Χρήση 2012	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα		238.226,38	238.226,38
Κέρδη		46.191,57	46.191,57
Φόρος 22%		10.162,15	10.162,15
Πρόσθετος φόρος		8.864,45	8.864,45
Συνολικό ποσό προς καταβολή		19.026,60	19.026,60

Χρήση 2013	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα		179.787,67	179.787,67
Κέρδη		29.050,36	29.050,36
Φόρος 26%		7.553,09	7.553,09
Πρόσθετος φόρος		6.588,56	6.588,56
Σύνολο		14.141,65	14.141,65

Σημείωση: Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της **9.5.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία '....., με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των με αρ./5.4.2018 και/5.4.2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ./5.4.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	10.162,15
Πρόσθετος φόρος	8.864,45
Σύνολο για καταβολή	19.026,60

- Η υπ' αριθ./5.4.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	7.553,09
Πρόσθετος φόρος	6.588,56
Σύνολο για καταβολή	14.141,65

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.