



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/04/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 887

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων-μετάλλων (scrap), με διεύθυνση κατοικίας στο ... Γιαννιτσών του Ν. Πέλλας Τ.Θ. 204 -Τ.Κ. 581 00, ο οποίος προέβη σε διακοπή δραστηριότητας κατά την 31/10/2014, κατά: α) της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δ) της με αριθμό **.../14-11-2018** πράξης

επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018 και ε) της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **LLL** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. **LL/14-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 135.847,51 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 138.587,54 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.059,27 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 287.494,32 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../14-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 89.974,82 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 83.739,56 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 173.714,38 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../14-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 36.270,80 €, λόγω λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 90.677,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. **.../14-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 250,00 €, λόγω της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, που επισύρει της κυρώσεις της παρ 2 περ β' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

-Με την υπ' αριθμ. **.../14-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.853,45 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 770,70 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

ύψους 3.586,40 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 736,66 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.947,21 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στη χρήση 2012 από την Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994 και 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../06-10-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../.../25-05-2015 πληροφοριακό δελτίο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31.03.2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ) ΠΕΡΙΦ.Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ-ΔΥΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ-ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ που αφορά στην επιχείρηση «...» με ΑΦΜ Βάσει της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΗΠΕΙΡΟΥ-ΔΥΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ-ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ, η επιχείρηση με την επωνυμία «...» - χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (scrap) με Α.Φ.Μ. ..., κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 έως και 2014, εξέδωσε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 ο προσφεύγων διενήργησε σαράντα έξι (46) συναλλαγές με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση και έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης), ως προς την συναλλαγή και τριάντα δύο (32) Δελτία Αποστολής, χειρόγραφα, θεωρημένα με ίχνος θεώρησης 383 4812 ΕΕ 0309, συνολικής καθαρής αξίας 90.677,00 € χωρίς χρέωση ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 39^Α του Ν. 2859/2000.

Τα εικονικά Τιμολόγια Πώλησης που έλαβε ο προσφεύγων για την υπό κρίση χρήση, απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «...» με ΑΦΜ ...

Α/ Α	ΕΙΔ ΟΣ	ΑΡΙ ΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΣΥΝΟΛΟ (€)
1	TIM.	..	01/04/2012	ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 15.000 ΚΙΛΑ	2.700,00	2.700,00
2	TIM.	..	05/04/2012	ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 13.000 ΚΙΛΑ	2.340,00	2.340,00
3	TIM.	..	11/05/2012	ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ SCRAP 20.000 ΚΙΛΑ	2.900,00	2.900,00
4	TIM.	..	17/04/2012	ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ SCRAP 15.000 ΚΙΛΑ	2.550,00	2.550,00
5	TIM.	..	20/04/2012	ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 16.000 ΚΙΛΑ	2.560,00	2.560,00
6	TIM.	..	26/05/2012	ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ SCRAP 19.000 ΚΙΛΑ	2.850,00	2.850,00

7	TIM.	..	30/04/2012	ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ SCRAP 17.000 ΚΙΛΑ	2.890,00	2.890,00
8	TIM.	..	08/05/2012	ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 15.000 ΚΙΛΑ	2.700,00	2.700,00
9	TIM.	..	13/05/2012	ΠΑΛΙΟΣ ΧΑΛΚΟΣ SCRAP 740 ΚΙΛΑ	2.960,00	2.960,00
10	TIM.	..	15/05/2012	ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ SCRAP 13.000 ΚΙΛΑ	2.990,00	2.990,00
11	TIM.	..	18/05/2012	ΠΑΛΙΑ ΜΟΤΕΡ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ ΓΙΑ SCRAP 9.000 ΚΙΛΑ	2.700,00	2.700,00
12	TIM.	..	25/06/2012	ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 15.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΑΙΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΑ ΠΡΟΦΙΛ 3.500 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΕΣ ΜΗΧΑΝΕΣ SCRAP 8.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 13.000 ΚΙΛΑ	10.920,00	10.920,00
13	TIM.	..	20/08/2012	ΠΑΛΙΟΣ ΧΑΛΚΟΣ SCRAP 765 ΚΙΛΑ ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 15.000 ΚΙΛΑ ΠΑΛΙΑ ΜΠΡΟΥΤΖΑ SCRAP 1.050 ΚΙΛΑ ΠΑΛΑΙΑ ΣΙΔΕΡΑ SCRAP 15.800 ΚΙΛΑ	14.297,00	14.297,00
14	TIM.	..	24/09/2012	ΠΑΛΙΟΣ ΧΑΛΚΟΣ 700 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΑ ΣΚΛΗΡΑ 3.300 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΜΠΡΟΥΤΖΑ 1.200 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΑ ΜΑΛΑΚΑ 3.550 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΣΙΔΕΡΑ Α' 14.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΣΙΔΕΡΑ Α' 15.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ 16.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΕΣ ΜΠΑΤΑΡΙΕΣ 6.500 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΕΣ ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ 16.000 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΟΣ ΧΑΛΚΟΣ Α' 600 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΜΟΛΥΒΙΑ 3.500 ΚΙΛΑ, ΠΑΛΙΑ ΣΙΔΕΡΑ Α' 14.000 ΚΙΛΑ	35.320,00	35.320,00
ΣΥΝΟΛΟ					90.677,00	90.677,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., τόσο προς τον προσφεύγοντα,

όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 31/03/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΗΠΕΙΡΟΥ-ΔΥΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ-ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 και ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε δε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές του και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, καθώς και τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Λόγοι ανωτέρας βίας συνέστησαν την αδυναμία του – δυσχέρεια του προσφεύγοντος να προσκομίσει τα στοιχεία στο με αριθμ. πρωτ. .../24.07.2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Η αδυναμία του συνίστατο σε αδυναμία εντοπισμού του λογιστή του, λόγω της διακοπής της επιχείρησής του.

Προσκομίζει με την παρούσα τα ακόλουθα:

- Τιμολόγια αγοράς Νο 251-300 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011
- Τιμολόγια αγοράς Νο 301-350 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011
- Τιμολόγια αγοράς Νο 351-400 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011
- Τιμολόγια αγοράς Νο 401-450 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2012
- Δελτία αποστολής Νο 51-100 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011
- Δελτία ποσοτικής παραλαβής Νο 1-3 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011
- Τιμολόγια πώλησης Νο 01- 50 αντιστοιχούν σε Δ.Α.

- 2) Εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών περιστατικών – εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αντιβαίνουν προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), καθόσον τα επιβαλλόμενα ποσά (πρόστιμα) δεν είναι δίκαια και εύλογα και δε προέβη σε καμία παράβαση.

- 3) Μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εσόδων, λόγω μη επίδειξης στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων. Εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέων εισροών και εκροών για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη της προσκόμισης των στοιχείων λόγω ανωτέρας βίας

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, ως ανωτέρα βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε, στην συγκεκριμένη περίπτωση, να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως, είτε δι' άλλου προσώπου (ΣΤΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330, στε 120/2004, ΑΠ Ολλομ.29/92 ΔΔικ 1992/803). Η νομική έννοια της ανωτέρας βίας, προέρχεται βασικά από το αστικό δίκαιο και αποτελεί έκφραση της γενικής αρχής ότι «κανείς δεν μπορεί να υποχρεωθεί στα αδύνατα», να κάνει κάτι δηλαδή, που είναι αντικειμενικά ή και υποκειμενικά αδύνατο. Ανωτέρα βία, επομένως, συνιστά κάθε γεγονός εξαιρετικό και απρόβλεπτο, το οποίο είναι, είτε αντικειμενικό (π.χ σεισμός), είτε υποκειμενικό (π.χ ασθένεια) και το οποίο δεν θα μπορούσε να προληφθεί, όχι μόνον από το μέσο άνθρωπο, αλλά ακόμα και από τον ακραία επιμελή και συνετό.

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα στην επιστήμη και τη νομολογία υποκειμενική θεωρία, ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, τον οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με

μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και ενδιαφερομένου, συνεπεία δε του γεγονότος αυτού, παρακωλύθηκε απολύτως η άσκηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου μέσα στη νόμιμη προθεσμία (ΣΤΕ 2977/1995) .

Επειδή, λόγος ανωτέρας βίας μπορεί να θεωρηθεί και η ασθένεια του διαδίκου που έχει ως συνέπεια να καταστεί αδύνατο τόσο να ενεργήσει ο ίδιος όσο και να ειδοποιήσει τον πληρεξούσιο δικηγόρο να προβεί στην ενέργεια αυτή (ΣΤΕ 5431/1996, 5166/1987).

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.1042878/274/0015/15.05.2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών που αφορά τη μη διαφύλαξη στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας αναφέρεται στην παρ.3: *«το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών»*.

Ειδικότερα σε ότι αφορά στη δράση της Διοίκησης και τη συμπεριφορά των διοικούμενων, στο πλαίσιο αυτής, ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 ΦΕΚ Α' 45) στις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 και 6 προβλέπει τα εξής: *«1. Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν... 6. Υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανώτερης βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία»*. Η αναστολή των εν λόγω προθεσμιών είναι δυνατή, αν κατά την λήξη τους συμβαίνει γεγονός που συνιστά ανωτέρα βία, η δε αναστολή διαρκεί όσο διαρκεί και το γεγονός αυτό (ΣΤΕ 367/2001, Γνμ ΝΣΚ, 300/2007, 479/2006, 488/2004). Εξάλλου η ανωτέρα βία είναι έννοια νομική και συνίσταται σε κάθε γεγονός που είναι απρόβλεπτο και ξένο προς το διοικούμενο, το οποίο ήταν αδύνατο να αποτραπεί από αυτόν ή από πληρεξούσιο του, ακόμα κι αν επεδείκνυε άκρα επιμέλεια και σύνεση συνεπεία δε του γεγονότος αυτού παρακωλύθηκε. απολύτως να προβεί στην οφειλόμενη ενέργεια εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Περαιτέρω η συνδρομή λόγου ανωτέρας βίας στο πρόσωπο εκείνου που αφορά, συνιστά, κατά το μέρος που τούτο είναι εφικτό, λόγο άρσεως του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του, των υποχρεώσεων οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου, ούτως ώστε να μη παραβιάζεται η κατοχυρούμενη από το άρθρο 4 παρ. 1 του ισχύοντος Συντ/τος αρχή της ισότητας και να διασφαλίζεται η με ίσους όρους ανάπτυξη της προσωπικότητας εκείνου στο πρόσωπο του οποίου συνέτρεξε ο λόγος ανωτέρας βίας. (ΣΤΕ 367/2001, 334/2000, 2997/1999, 5431/996, 5166/1987, 2172/1983 κλπ).

Επίσης γίνεται δεκτό για την ταυτότητα του νομικού λόγου ότι λόγο ανωτέρας βίας συνιστά και πράξη ή παράλειψη ή υλική ενέργεια ή και εν γένει συμπεριφορά της Διοίκησης, η οποία περιάγει το διοικούμενο σε αδυναμία να εκπληρώσει υποχρεώσεις που απορρέουν από το νόμο ή από άλλη διοικητική πράξη εντός της οριζόμενης από αυτή προθεσμίας (βλ. ΔΕΚ απόφαση 18.03.1993 στην υπόθεση C-50/92 συλλ. 1993, I-01035, ΣΤΕ 3438/1997, ΑΠ 476/1997, ΝοΒ 1978, 54, Γεωργιάδη-

Σταθόπουλου, Ερμηνεία Αστικού Κώδικα, Γεν. Ενοχικό, αρθρ. 330, παρ. 57 σελ 182, Β. Βαθρακοίλη, Ερμηνεία Αστικού Κώδικα αρθρ. 330, σελ 490 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τέλος με τέτοια γεγονότα από άποψη συνεπειών εξομοιώνονται και οι περιπτώσεις δικαστικής ή διοικητικής αναστολής εκτέλεσης μιας διοικητικής πράξης ως συνέπειας δικαστικής ή διοικητικής προσφυγής αντίστοιχα κατά περίπτωση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η ανωτέρα βία είναι μια χρήσιμη ένσταση, αλλά θα πρέπει να προβάλλεται με σύνεση και μέτρο, εξαιτίας και του εξαιρετικού χαρακτήρα της και των γεγονότων τα οποία πραγματικά βρίσκονται εκτός της σφαίρας επιρροής μας, διότι διαφορετικά «εκπίπτει» σε μία προσπάθεια αποφυγής της προσωπικής μας ευθύνης, η οποία –προσωπική ευθύνη-είναι και πρέπει να είναι ο κανόνας.

Επειδή, τέτοια γεγονότα στα πλαίσια του ν. [4174/2013](#) μπορούν να θεωρηθούν κυρίως η βαριά ασθένεια, φυσικά φαινόμενα όπως καταστρεπτικοί σεισμοί, πυρκαγιές ή πλημμύρες, καθώς και η απώλεια λόγω κλοπής (ΣΤΕ 935/1977). Ο φορολογούμενος δε, βάσει του ΚΦΔ, υποχρεούται να αποδείξει εγγράφως κι επαρκώς τους λόγους ανωτέρας βίας, που επικαλείται και τον εμποδίζουν από το να ανταποκριθεί εμπροθέσμως σε αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, προσκομίζοντας για το λόγο αυτό οποιοδήποτε πρόσφορο έγγραφο.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά από τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή σχετικά έγγραφα από δημόσια υπηρεσία, προκειμένου να αποδείξει το βάσιμο του ισχυρισμού του περί ανωτέρας βίας (πυρκαγιάς, κλοπής, πλημμύρας κλπ).

Επειδή, τα Τιμολόγια Αγοράς από ιδιώτες Ν° 251-300, Ν° 301-350, Ν° 351-400 και Ν° 401-450 που επικαλείται ο προσφεύγων ως «νέα στοιχεία», προσκομίστηκαν στον έλεγχο και ο ελεγκτής τα έλαβε υπόψη του, όπως προκύπτει από την από 14-11-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου αναφέρεται ότι: *«Ο ελεγχόμενος στα Βιβλία του καταχώρησε αγορές από ιδιώτες συνολικού ύψους 322.817,15€, εκ των οποίων έθεσε στην διάθεση του ελέγχου, παραστατικά αγορών από ιδιώτες συνολικού ύψους 128.448,79€ ως κάτωθι: ΤΑΓ 261/17/1/2012, Ονοματεπώνυμο Ιδιώτη ... , αξία 70,00 €..... ΤΑΓ 477/27-11-2012 Ιδιώτης αξία 169,66 €...»* (σελ. 6-10).

Επειδή, τα προσκομιζόμενα Δελτία ποσοτικής παραλαβής Νο 1-3 δεν αποτελούν επ' ουδενί εκδιδόμενα στοιχεία αγοράς ή πώλησης, ώστε να μπορούν να ληφθούν υπόψη. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992, ως ίσχυε, ορίζονταν ότι ο επιτηδευματίας επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη,

χρήση κ.λ.π. τηρεί στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται η παραλαβή, βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής για κάθε παραλαβή.

Τέλος από τα προσκομισθέντα Τιμολόγια πώλησης Ν° 01 έως 50 θα ληφθούν υπόψη τα Τιμολόγια πώλησης από το Ν° 20 με ημερομηνία έκδοσης την 31/05/2012 έως και το Ν° 35 με ημερομηνία έκδοσης την 24/12/2012, καθόσον τα υπόλοιπα αφορούν την προηγούμενη και την επόμενη χρήση και για τα Ν° 10 έως Ν° 18 δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά Δελτία Αποστολής. Τα ως άνω θα ληφθούν υπόψη ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, καθόσον εκδόθηκαν χωρίς επιβάρυνση με ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 39^Α του Ν. 2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) και αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, ώστε να ληφθούν υπόψη.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την αναγνώριση των Τιμολογίων πώλησης που αφορούν την υπό κρίση χρήση και θα ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση και περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα**

διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ 2 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι: «2.Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών...».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία (ΣτΕ 116/2013), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά*». Περαιτέρω

σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών-μετάλλων (scrap), για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, βάσει της από 31/03/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ) ΠΕΡΙΦ.Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ-ΔΥΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2012, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης), ως προς την συναλλαγή και τριάντα δύο (32) Δελτία Αποστολής, χειρόγραφα, θεωρημένα με ίχνος θεώρησης 383 4812 ΕΕ 0309, συνολικής καθαρής αξίας 90.677,00 € χωρίς χρέωση ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 39^Α του Ν. 2859/2000, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, για την εκδότρια επιχείρηση, τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ στην έδρα της με την έννοια της άσκησης συναλλακτικής δραστηριότητας. Ο χώρος που ενοικιάστηκε και δηλώθηκε ως έδρα – επαγγελματική εγκατάσταση δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ σύμφωνα με την κατάθεση του εκδότη και σχετικών πληροφοριών των κατοίκων του Πολυπόταμου Φλώρινας.
- Από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς, από τα οποία να προκύπτει ότι τα πωλούμενα εμπορεύματα που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής και Τιμολόγια για την πώληση αγαθών), βρίσκονταν στην κυριότητα της ως άνω επιχείρησης.
- Δεν καταχώρησε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της- πλην ενός- και δεν υπέβαλε ή υπέβαλλε ανακριβώς τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., με συνέπεια να μην αποδοθούν οι αναλογούντες φόροι στο ελληνικό δημόσιο.
- Όπως προκύπτει από την Καρτέλα Θεώρησης Βιβλίων και Στοιχείων Κ.Β.Σ. της εκδότριας επιχείρησης, ουδέποτε θεώρησε Τιμολόγια Αγοράς από ιδιώτη, ούτως ώστε να έχει την δυνατότητα να προμηθεύεται εμπορεύματα (παλαιά σίδερα – scrap) από ιδιώτες οι οποίοι δεν είχαν την υποχρέωση να εκδώσουν φορολογικό στοιχείο πώλησης.

- Ο εκδότης τόσο στην από 24-06-2014 1^η κατάθεσή του, όσο και στην από 14/01/2015 2^η κατάθεσή του, αλλά και στο υπ' αριθμ. .../16-03-2015 υπόμνημα του που κατέθεσε στη φορολογική αρχή σε ανταπόκριση στην υπ' αριθμ. .../27-02-2015 κλήση προς ακρόαση, που του επιδόθηκε για τις παραβάσεις που του καταλογίστηκαν με το υπ' αριθμ. .../27-02-2015 Υ.Σ.Ε., δεν προσκόμισε στοιχεία ώστε να αποδεικνύονται οι συναλλαγές που φέρεται να είχε η επιχείρησή του με άλλα πρόσωπα, από τα οποία να προκύπτει ότι αγόρασε, παλιά σίδερα και μέταλλα (scrap), χωρίς να εκδώσει ο ίδιος φορολογικό στοιχείο αγοράς, ούτε να λάβει από αυτά φορολογικά στοιχεία πώλησης, ούτως ώστε ο έλεγχος να επιβεβαιώσει ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε τα αποθέματα ή έστω κάποια αποθέματα εμπορευμάτων, τα οποία στην συνέχεια φέρεται να πούλησε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος.
- Σε κανένα από τα επίμαχα Δελτία Αποστολής δεν αναγράφεται η ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής όπως ορίζεται στο άρθρο 11 παρ. 5 περ. β του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).
- Η εμπορική συνεργασία μεταξύ της εκδότριας και του προσφεύγοντος ξεκίνησε κατά την 01/04/2012 και διήρκεσε μέχρι την 24/09/2012 (χρονικό διάστημα περίπου έξι μηνών). Στο ανωτέρω χρονικό διάστημα η ποσότητα των διαφόρων υλικών [παλαιά σίδερα – μέταλλα (scrap)] που προέκυψε βάσει των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων και φέρεται ότι πουλήθηκαν από την εκδότρια στον προσφεύγοντα υπολογίστηκε σε 655,41 τόνους.
- Από την έρευνα που διενήργησε το ΣΔΟΕ Π.Δ. Ηπείρου-Δυτ. Μακεδονίας & Βορ. Ιονίων Νήσων στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS, προέκυψε ότι το με αριθμό κυκλοφορίας ... Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο την περίοδο των επίμαχων εμπορικών συναλλαγών βρισκόταν στην κυριότητα του προσφεύγοντος και είχε μικτό βάρος 3.500 κιλά. Επίσης όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 4 της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, η εκδότρια επιχείρηση διέθετε μόνο το με αριθμό κυκλοφορίας ... Ι.Χ. Φορτηγό μικτού βάρους 2.540 κιλά. Από τις περιγραφές των ποσοτήτων των εμπορευμάτων, τα οποία φέρεται ότι μεταφέρθηκαν με τα ως άνω Δελτία Αποστολής, προκύπτει ότι ούτε ο εκδότης ούτε ο λήπτης διέθεταν μεταφορικά μέσα για την πραγματοποίηση των ανωτέρω μεταφορών.
- Από τα επίμαχα Τιμολόγια για την πώληση αγαθών, που εξέδωσε η εκδότρια προς τον προσφεύγοντα, τα υπ' αριθ. .../25-06-2012 καθαρής αξίας 10.920,00 ευρώ, .../20-08-2012 καθαρής αξίας 14.297,00 ευρώ και .../24-09-2012 καθαρής αξίας 35.320,00 ευρώ δεν έχουν εξοφληθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), δηλαδή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι υπάρχει χρονική ανακολουθία στην έκδοση κάποιων από τα Τιμολόγια και συγκεκριμένα: Τα υπ' αριθ. .../14-04-2012 και .../20-04-2012 φέρουν ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη από το .../11-05-2012. Τα υπ' αριθμ. .../30-04-2012, .../08-05-2012, .../13-05-2012, .../15-05-2012 και .../18-05-2012 φέρουν ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη από το υπ' αριθ. .../26-05-2012, χαρακτηριστικό γνώρισμα των εικονικών τιμολογίων.
- Ο εκδότης, στη 2^η ανωμοτί εξέτασή του που έγινε κατά την 14/01/2015, κατέθεσε ότι στον προσφεύγοντα πούλησε κάποια scrap σιδήρου, μπρούντζο, χαλκό, μολύβι, αξίας 10.000 ευρώ

περίπου, όχι παραπάνω. Τα συγκέντρωνε από διάφορους ιδιώτες και δεν εξέδιδε τιμολόγια αγοράς. Επίσης τα τιμολόγια τα συμπλήρωναν εκεί στην επιχείρηση. Ενώ του επιδείχθηκε το σύνολο των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, δεν επιβεβαίωσε την πραγματοποίηση της συναλλαγής ορισμένων από αυτά, αλλά γενικά και αόριστα ισχυρίστηκε ότι οι πωλήσεις του προς τον προσφεύγοντα, δεν ξεπερνούσαν τις 10.000,00 ευρώ.

- Η εκδότρια επιχείρηση για το έτος 2012 δεν υπέβαλε Δηλώσεις Συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή ο όγκος και η συχνότητα των συναλλαγών, που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, ήτοι άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντίτιμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων ήταν αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στο λήπτη (προσφεύγοντα) υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των συναλλαγών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων αποδέχτηκε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία, και οι ως άνω συναλλαγές δεν αποτελούν πράξεις συμπτωματικές και μεμονωμένες, αλλά πράξεις επαναλαμβανόμενες που απαιτούν κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης. Επιπροσθέτως, από τα διδάγματα της κοινής πείρας προκύπτει ότι τέτοιου είδους συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά προς τον προμηθευτή. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη ότι η φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της, (χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων - scrap), δεν ήταν σε θέση να συνάψει εμπορικές συμφωνίες και να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/11/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ομοίως θα πρέπει να απορριφθεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, με τον οποίο προβάλλεται ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων, ήτοι των προστίμων που επιβάλλονται βάσει του ν. 4337/2015 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθόσον τα επιβαλλόμενα ποσά (πρόστιμα) δεν είναι δίκαια και εύλογα.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β)

είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.γ)...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1252/20-11-2015 της ΓΓΔΕ, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «**15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015** Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015. Ειδικότερα: ...β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α.β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της νομιμότητας και της επιείκειας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου και των τόκων αναλόγως των

ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη αναγνώρισης εκ μέρους της φορολογικής αρχής του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών, περί του εσφαλμένου του εξωλογιστικού προσδιορισμού και περί του εσφαλμένου των φορολογητέων εισροών και εκροών

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί της μη αναγνώρισης του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ 2 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι: «2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του ν. **2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: ... γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π..Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.....».

Επειδή κατ' την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. **πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (ΣτΕ. 6004/1996). Έκπτωση ορισμένης δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχειρήσεως επιτρέπεται μόνο εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία, τα προβλεπόμενα σχετικά με τη δαπάνη αυτή από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992).

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (ΣτΕ 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή, βάσει της από 14/11/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: α) Δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου φορολογικά στοιχεία αγορών ύψους 194.368,36 €, β) Λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 90.677,00 € και γ) Μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων δαπανών αξίας 11.358,77 €. Βάσει των προπαρατειθέμενων διατάξεων, και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν ούτε με την υπό κρίση

ενδικοφανή προσφυγή, ορθά δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης των ως άνω ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012, καθώς και ο φόρος εισροών, ο εν λόγω δε ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα προβάλλεται αβάσιμα και προσχηματικά.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού εσφαλμένα

Επειδή, σύμφωνα με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), στο εξής ΚΒΣ ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β)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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, 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 συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν..... 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 παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 απαλείφεται από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης». Έτσι, τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή στις περιπτώσεις που οι διαπιστούμενες αποκρύψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, χωρίς να εξετάζεται αν οφείλεται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατά την κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, γεγονός το οποίο δεν μπορούσε να αποδειχθεί και αποτελούσε αιτία προστριβών μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένων. Η διάταξη ισχύει από 14.12.2004 (εγκ. ΠΟΛ. 1016/26.1.2005).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

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

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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες

που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή με τις διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των [άρθρων 30](#) και [32 του Ν. 2238/94](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων 4% ή 8%, κατά περίπτωση (κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

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

σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. ... γ. ... δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική

κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα, ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριό να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθησή και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣτΕ 1224/2017, βλ. ΣτΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279- 3280/2000 επταμ.).

Επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον τακτικό φορολογικό έλεγχο ύστερα από πρόσκληση φορολογικά στοιχεία εσόδων - αγορών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ1 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 23 και 25 του Ν. 4174/2013.

Επειδή περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης), ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 90.677,00 €.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία του προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2012 ανακριβή λόγω του ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (καθαρή αξία των

ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων/ακαθάριστα έσοδα βιβλίων $X 100 = 90.677,00/376.897,53$
 $X 100 = 24,06\%$), ήτοι ανέρχεται σε ποσοστό 24,06%, με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών, τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών και εκροών

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β).....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) ...γ) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) β) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39^α - Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών παρ 1 και 2 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Το άρθρο 39α, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006 και ισχύει για πράξεις που διενεργούνται από 1-1-2007, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου και νόμου. Ο τίτλος του άρθρου 39α, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 27 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 16 του άρθρου 27 του ιδίου νόμου

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις, εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) **παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,**

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση».

Περαιτέρω με την [ΠΟΛ.1049/15.3.2007](#) δίδονται παραδείγματα πράξεων που αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων καθώς και πράξεων οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Συγκεκριμένα, ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων χαρακτηρίζονται, μεταξύ άλλων και:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδερα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδήρων.
- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- Η παράδοση παλαιών σιδήρων σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ένα αγαθό υπάγεται στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (Ν. [2859/2000](#)), εφόσον τηρούνται αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Η παράδοση του αγαθού να γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
2. Το αγαθό που παραδίδεται να περιλαμβάνεται στα ανακυκλώσιμα απορρίμματα όπως αυτά ορίζονται στην [παρ. 2 του άρθρου 39α](#) και διευκρινίστηκαν με την [ΠΟΛ.1049/15.3.2007](#) και
3. Η παράδοση του αγαθού να προορίζεται για ανακύκλωση, δηλαδή για επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή (ως πρώτη ύλη) και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών, η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του.

Επιπροσθέτως, τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του [άρθρου 39α](#) του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του. Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω.

Οι πράξεις παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εξομοιώνονται με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή και ο πωλητής δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ το φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει, θα αναγράψει όμως την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών», ενώ θα συμπεριλάβει τις ανωτέρω πωλήσεις στον Κωδ. 349 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

Περαιτέρω, ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Ο αγοραστής είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου (αντιστροφή της υποχρέωσης). Η απόδοση του φόρου που αναλογεί γίνεται μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 38](#) του Κώδικα ΦΠΑ. (Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία, τόσο των φορολογητέων εκροών (Κωδ. 303) ή (Κωδ. 306), όσο και των εισροών (Κωδ. 366) της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών (Κωδ. 333) ή (Κωδ. 336) όσο και το φόρο εισροών (Κωδ. 386) της ίδιας φορολογικής περιόδου).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα Δελτία αποστολής από Ν° 51-100 με αριθμό πράξης θεώρησης .../2011 και αθεώρητα Τιμολόγια πώλησης από Ν° 10 έως Ν° 18, το Ν° 20, από το Ν° 22 έως Ν° 31 και από το Ν° 33 έως το Ν° 35, τα οποία και αφορούν στο έτος 2012. Το Δ.Α. με Ν° 51 εκδόθηκε την 10/05/2012 και συσχετίζεται με το υπ' αριθ. 20/31-05-2012

Τιμ. Πώλησης. Συγκεκριμένα από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκαν τα ακόλουθα Τιμολόγια πώλησης που αφορούν στο υπό κρίση έτος:

A/A	ΠΑΡ.ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΣΧΕΤ Δ.Α.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΛΗΠΤΗ	ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α
1	Τ.Π.../9-1-12	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	10.005,26	ΑΡΘ 39Α
2	Τ.Π.11/9-1-12	29-30 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	10.804,70	ΑΡΘ 39Α
3	Τ.Π.12/16-1-12	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	6.627,66	ΑΡΘ 39Α
4	Τ.Π.13/16-1-12	32 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	5.135,20	ΑΡΘ 39Α
5	Τ.Π.14/03-2-12	33-37 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	24.131,80	ΑΡΘ 39Α
6	Τ.Π.15/28-3-12	38-42 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	13.972,28	ΑΡΘ 39Α
7	Τ.Π.16/28-3-12	38-42 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	4.536,00	ΑΡΘ 39Α
8	Τ.Π.17/26-4-12	1068-1070 ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	35.228,90	ΑΡΘ 39Α
9	Τ.Π.18/20-4-12	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	11.691,40	ΑΡΘ 39Α
10	Τ.Π.20/31-5-12	49-52 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	24.285,00	ΑΡΘ 39Α
11	Τ.Π.22/31-5-12	54 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	6.272,50	ΑΡΘ 39Α
12	Τ.Π.23/10-6-12	55-56 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	9.916,10	ΑΡΘ 39Α
13	Τ.Π.24/21-6-12	58-61 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	31.888,00	ΑΡΘ 39Α
14	Τ.Π.25/21-6-12	53, 57 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	12.666,70	ΑΡΘ 39Α
15	Τ.Π.26/22-6-12	62-63 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	10.541,10	ΑΡΘ 39Α
16	Τ.Π.27/22-7-12	62-63 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	1.430,61	ΑΡΘ 39Α
17	Τ.Π.28/27-7-12	67 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	...	1.100,00	ΑΡΘ 39Α
18	Τ.Π.29/31-7-12	64, 66, 68-72 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	31.811,80	ΑΡΘ 39Α
19	Τ.Π.30/22-7-12	65, 73 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	20.503,73	ΑΡΘ 39Α
20	Τ.Π.31/1-9-12	74-83 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	50.520,20	ΑΡΘ 39Α
21	Τ.Π.33/16-11-12	84-92 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	33.928,05	ΑΡΘ 39Α
22	Τ.Π.34/16-11-12	84-92 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	10.784,50	ΑΡΘ 39Α
23	Τ.Π.35/24-12-12	93-94 ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ	...	9.115,40	ΑΡΘ 39Α
ΣΥΝΟΛΟ				376.896,79	

Επειδή ο προσφεύγων εξέδωσε τα ως άνω Τιμολόγια πώλησης, βάσει των διατάξεων του [άρθρου 39α](#) του Κώδικα ΦΠΑ, οι παραδόσεις που διενήργησε είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή προσφεύγοντα και ο πωλητής δεν θα έπρεπε να επιβαρύνει με

ΦΠΑ το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε, δεδομένου ότι ο λήπτης του στοιχείου είναι έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, τα δε Τιμολόγια πώλησης φέρουν την ένδειξη «*Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών*».

Τα εν λόγω Τιμολόγια πώλησης δεν τα είχε στη διάθεση του ο έλεγχος κατά την αρχική του κρίση, και καταλόγισε επί των πωλήσεων αυτών το φόρο εκρών με συντελεστή 23%, καθώς δεν προέκυπτε, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, ότι αφορούν σε εκροές που απαλλάσσονται από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, λόγω του ότι εντάσσονται στις περιπτώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 39α](#) του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή τα ως άνω Τιμολόγια πώλησης προσκομίστηκαν το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αλλά δεν προσκομίστηκαν για όλα τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής, στα πλαίσια της παρούσας, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί της αναπροσαρμογής των φορολογητέων εκρών του προσφεύγοντος και αναγνωρίζεται ότι ποσό ύψους **254.763,69 €**, για το οποίο καταλογίστηκε φόρος εκρών ύψους **58.595,65 €**, με συντελεστή 23%, απαλλάσσεται του φόρου εκρών, βάσει των διατάξεων του [άρθρου 39α](#) του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών προβάλλεται αβάσιμα από τον προσφεύγοντα, καθώς από την από 14/11/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ως φορολογητέες εισροές λαμβάνονται υπόψη η αξία των φορολογητέων εισροών, μειωμένη κατά:

- Την αξία των δαπανών ήτοι ποσό **11.358,77€**, για την οποία εξέπεσε φόρο εισροών ποσό ύψους **2.612,50 €**, χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης, καθώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 1 του άρθρο 32 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα αυτό παρέχεται, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του νόμιμα τιμολόγια ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, τα οποία δεν προσκομίστηκαν κατά το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο.
- Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν μεταφερθεί ορθά τα δεδομένα των Βιβλίων στην υποβληθείσα Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους με αριθ. καταχώρησης 4851/16-12-2013, καθώς στα βιβλία του προσφεύγοντος έχουν καταχωρηθεί δαπάνες ποσού **26.777,71 €** με αντίστοιχο φόρο Εισροών ποσό **6.158,89 €**, ενώ στην υποβληθείσα Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους δηλώθηκαν δαπάνες ποσού **31.427,19 €**, με αντίστοιχο φόρο Εισροών ποσό **7.228,23 €**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **ΑΦΜ** ... και συγκεκριμένα:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 2) Της με αριθμό **.../14-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 3) Της με αριθμό **.../14-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 4) Της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Β. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

- 5) Της με αριθμό **.../14-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ως προς τον καταλογισθέντα φόρο εκρών ποσού ύψους 58.595,65 €, με συντελεστή 23%, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	135.847,51
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	138.587,54
Εισφορά αλληλεγγύης	13.059,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	287.494,32 €

Β. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκρών	0,00	407.049,33	131.904,55	131.904,55
Σύνολο φορολογητέων εισρών	31.427,19	16.666,33	16.666,33	14.760,86
Σύνολο Φόρου εκρών	0,00	93.621,35	30.338,05	30.338,05
Υπόλοιπο φόρου εισρών	7.228,23	3.646,53	3.646,53	-3.581,70
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.228,23	0,00	0,00	-7.228,23

Χρεωστικό υπόλοιπο		89.974,82	26.691,52	26.691,52
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013		83.739,56	24.841,80	24.841,80
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	173.714,38	51.533,32	51.533,32
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.228,23	0,00	0,00	-7.228,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	51.533,32 €			

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	90.677,00 Χ 40% = 36.270,80 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Πρόστιμο του άρθρου 54 Ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2018
	250,00 €

Ε. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	128.447,79
Χαρτόσημο με την παρούσα απόφαση	3.853,45
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%) με την παρούσα απόφαση	770,70
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	3.586,40
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	736,66
ΣΥΝΟΛΟ	8.947,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	8.947,21 €

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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