



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 15/04/2019

Αριθμός απόφασης: 879

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την 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 με ημερομηνία κατάθεσης 17-12-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με ΑΦΜ ..., επιτηδεύματά με κύρια δραστηριότητα εμπορία δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών, κατοίκου ... Γιαννιτσών, Τ.Κ.58100, κατά: α) της υπ' αριθ. .../20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, β) της αριθμ. .../20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ε) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του αρ. 54 του ν 4174/2013

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, στ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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 ... 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' αριθμ. .../20-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 85.693,89€, πρόσθετος φόρος 89.923,19€, εισφορά αλληλεγγύης 8.956,80€, ήτοι σύνολο **184.573,88€**.

Με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 29.682,60€, πρόσθετος φόρος 27.625,60€, ήτοι σύνολο **57.308,20€**.

Με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **17.020,00€**.

Με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **4.030,50€**.

Με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του αρ. 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **600,00€**.

Με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1,2 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **1.000,00€**.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../1283/25-5-2015 πληροφοριακό δελτίο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31.03.2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ ΔΥΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ – ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ με την οποία ενημέρωνε ότι κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «...», χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) και ΑΦΜ ..., Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, για τις χρήσεις από 2009 έως 2012, η ως άνω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης.

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του αρ. 20 του Π.Δ. 186/92 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ... με ΑΦΜ ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, είχε επτά (7) συναλλαγές με την παραπάνω επιχείρηση και συγκεκριμένα έλαβε από την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ... τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 35.050,00€ για τη χρήση 2012, τα οποία κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και συντάχθηκε η υπ' αριθμ. .../16-9-2014 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων.

Συνέπεια του προαναφερόμενου πληροφοριακού δελτίου και της συνημμένης 31.03.2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ – ΔΥΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ – ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας η με αριθμ. .../10-11-2017 εντολή ελέγχου για τον ... με ΑΦΜ

- **Ειδικότερα**, σύμφωνα με την από 31.03.2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ ΔΥΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΒΟΡ. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ – ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους:

α/α	Είδος Στοιχείου	Νο Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ.	Ημερομηνία	ΑΦΜ-ΕΚΔΟΤΗΣ	Καθαρή Αξία	Ποσό Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία.
1	ΤΠΥ	...	...	...	4.000,00	920,00	4.920,00
2	ΤΠΥ	...	...	...	3.500,00	805,00	4.305,00
3	ΤΠΥ	...	...	...	3.000,00	690,00	3.690,00
4	ΤΠΥ	...	...	...	6.800,00	1.564,00	8.364,00
5	ΤΠΥ	...	...	...	7.300,00	1.679,00	8.979,00
6	ΤΠΥ	...	...	...	4.500,00	1.035,00	5.535,00
7	ΤΠΥ	...	...	...	5.950,00	1.368,00	7.318,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2007					35.050,00	8.061,00	43.111,0

Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο προέκυψαν και οι ακόλουθες διαπιστώσεις:

- -Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προέκυψε ότι για τη χρήση 2012 ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία εσόδων σε δεκαενιά (19) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστου άνω των 880,00€, συνολικής καθαρής αξίας 63.877,52€ κατά παράβαση των άρθρων 1,2,6 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ και παρ. 9 του ν. 2523/97 και σε συνδυασμό με το αρ. 7§3 ζ΄ του ν. 4337/2015 και ισχύει.
- Επιπλέον δεν καταχώρησε στα βιβλία του ένα φορολογικό στοιχείο αγοράς (ενδοκοινοτικής απόκτησης) αξίας 3.823,98€ άνω των 880,00€ κατά παράβαση των άρθρων 1,2,6 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 5 παρ. 8 περ. δ του ν. 2523/97 και σε συνδυασμό με το αρ. 7§3 ζ΄ του ν. 4337/2015.
- Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, μετά από το με αρ. πρωτ. .../2018 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 4174/2013, που αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κατά παράβαση των άρθρων 13, 14 και 24 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου αναπροσαρμόζοντας τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης είναι η ύπαρξη νομίμου παραστατικού, γεγονός που δε συντρέχει στην συγκεκριμένη περίπτωση. Συνεπώς, ο έλεγχος απέρριψε από τις εισροές – δαπάνες της προσφεύγουσας επιχείρησης, την αξία των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων απροσδιορίστου αξίας, ως μη νόμιμων παραστατικών, ύψους 35.050,00 € πλέον Φ.Π.Α. 8.061,00 €, για τη χρήση 2012, καταλογίζοντας τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά.
- Από τον έλεγχο των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων – παραδόσεων, καθώς και των δηλώσεων INTRASTAT διαπιστώθηκε ότι : α) η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής αξίας 124.118,37€, αξία που δεν συμφωνεί με τα δεδομένα των βιβλίων καθόσον δεν καταχώρησε το με αρ. invoice 327/25-7-2012 αξίας 3.823,98€ και δεν μεταφέρθηκε ορθά στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, β) δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες αποκτήσεων μηνών Φεβρουαρίου, Απριλίου, Μαΐου και Αυγούστου 2012, γ) υπέβαλε ανακριβώς τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες αποκτήσεων μηνών Μαρτίου και Ιουνίου 2012.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της κρινόμενης χρήσης ανακριβή, προσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, επιλέγοντας ως μεγαλύτερα τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα και επαναπροσδιόρισε τις φορολογικές εκροές και το ΦΠΑ αυτών. Ακολούθως καταλόγισε τα πρόστιμα ΚΒΣ για: α) τη μη καταχώρηση στοιχείων εσόδων και αγορών β) τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και το πρόστιμο του αρ. 6 του ν. 2523/97, διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου .../17-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την επανεξέταση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών

β) Καλή πίστη κατά το χρόνο της λήψης των στοιχείων

γ) Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων μιας επιχείρησης αντιβαίνει σε θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ, όπως οι τελευταίες απορρέουν κυρίως από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την υπ' αριθμ. 2006/112/EK Οδηγία περί ΦΠΑ.

δ) Η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών της επιχείρησης, χωρίς να παρατίθεται με επάρκεια και πληρότητα η αιτιολογημένη κρίση περί της αδυναμίας διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού, ή στοιχεία που να καταδεικνύουν απόπειρα της Φορολογικής αρχής να αντλήσει διαφορετικά τις κρίσιμες πληροφορίες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτών συναλλαγών:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ 3, 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

3. «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την έναρξη του επιτηδεύματος 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 νομικό 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «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, επιφυλασσομένων 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, με το άρθρο **28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «*..Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«.....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». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό του φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου*».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, με το άρθρο **171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από 31/03/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) του ΣΔΟΕ ΥΠ/ΝΣΗ ΚΟΖΑΝΗΣ, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων .

- Από τον έλεγχο των ανωτέρω τιμολογίων τα οποία κατασχέθηκαν από την επιχείρηση του ..., προκύπτει ότι αυτά στο σύνολό τους είναι πλαστά, αφού δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας σχετική Πράξη Θεώρησης
- Από το τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας προκύπτει ότι ο ... έκανε έναρξη εργασιών στις 12/03/2009 με αντικείμενα δραστηριότητας α) χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) και β) χονδρικό εμπόριο παλαιών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων. Δεν έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας με αντικείμενο δραστηριότητας παρεμφερές με το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, οι οποίες αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών.
- Στη σφραγίδα του εκδότη ... πάνω στα επίμαχα τιμολόγια, αναγράφεται «...» και όχι χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (scrap).
- Η επιχείρηση «...» δε 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 Δημητριάδη Ισίδωρου και σχετικών πληροφοριών των κατοίκων της περιοχής.

- Δεν καταχώρησε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της – πλην ενός- και δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς τις σχετικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ με συνέπεια να μην αποδοθούν οι αναλογούντες φόροι στο ελληνικό δημόσιο.
- Οι πληρωμές μεταξύ των συναλλασσομένων αν και υπερέβαιναν τα 3.000,00€ πραγματοποιούνταν με μετρητά και όχι με επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, συνεπώς δεν έχουν την αποδεικτική αξία των διατάξεων του αρ. 18§2 του ΠΔ 186/92 που ορίζει ότι για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση του στοιχείου μέσω τραπεζικού συστήματος.
- Τέλος ο ... στην 2^η εξέτασή του χωρίς όρκο που έγινε στις 14/01/2015 κατέθεσε ότι δεν είχε καμία συναλλαγή με την επιχείρηση του λήπτη.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλής πίστης

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί καταρχήν να 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 Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,1184/2010), οπότε, σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)

Επειδή, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο,

και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.``

«Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕφΑθ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν υπέδειξε κάποιο έγγραφο ή συμφωνητικό, με το οποίο είχε αναθέσει στην επιχείρησή του ... με ΑΦΜ ..., την παροχή πληροφοριών και έρευνα ανεύρεσης πελατών, όπως ισχυρίζεται για λογαριασμό του. Άλλωστε, το αντικείμενο εργασιών του εκδότη ήταν μόνο το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και ανταλλακτικών, δεν παρείχε υπηρεσίες και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας και στο σύντομο χρονικό διάστημα του ενός μηνός. Ο τρόπος εξόφλησης, όπως προαναφέρθηκε ήταν μετρητοίς, γεγονός που δυσχεραίνει την αποδεικτική αξία των όσων ισχυρίζεται και αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη,

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμούς περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού:

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «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) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, ...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 αυτές 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 ζ)...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 παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ και θ της παραγράφου αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «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)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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....». Ακολουθώντας η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: “ 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε: « 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:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

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 σύμφωνα με το αρ. 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 : «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ. C-648/16 απόφασης του Δ.Ε.Ε.: «η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμα της εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου X της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή ακολούθως ο προσφεύγων, αναφορικά με την υπ' αριθμ. .../20-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα, διότι ο προσδιορισμός των υποκειμένων στο ΦΠΑ ακαθάριστων εσόδων του βασίστηκε στα συμπεράσματα του διενεργηθέντος για τη φορολογία εισοδήματος ελέγχου. Ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι η εν λόγω – προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 20/11/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, από την οποία προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, περαιτέρω όμως ελήφθη υπόψη η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο τρόπος άσκησης της δραστηριότητας (ΣΤΕ 2907-2910/2016, 1360/2014, 4236/2011, 756/2003 κ.α.) και συνεπώς, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει ο προσφεύγων είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην 5.1.1.5.1. ελεγκτική επαλήθευση της από 20-11-2018 έκθεσης ελέγχου του εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, ο προσφεύγων : α) δεν επέδειξε στον τακτικό φορολογικό έλεγχο ύστερα από πρόσκληση, φορολογικά στοιχεία αγορών κατά παράβαση του αρ. αρ. 36§1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του αρ. 2§1 του ίδιου Π.Δ. β) έλαβε από την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., επτά (7) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 35.050,00€, τα οποία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, γ) δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, έσοδα σε 19 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 63.877,52€, που σύμφωνα με το αρ. 30§4 του Π.Δ. 186/92 είχε ως αποτέλεσμα να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου.

Επειδή όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις από 20-11-2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ., της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντα για την ελεγχόμενη χρήση 2012 κρίθηκαν ανακριβή, αφού υπάρχουν διαφορές μεγάλης έκτασης ανάμεσα στα δηλωθέντα ποσά και αυτά που καταλογίζει ο έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, οι ανωτέρω παραβάσεις αποτελούν πράξεις και παραλείψεις ύψους $35.050,00\text{€} + 63.877,22\text{€} = 98.927,22\text{€}$, που ξεπερνούν τα όρια που τίθενται με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 ως προς το ποσοστό (καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων / ακαθάριστα έσοδα βιβλίων $\times 100$, ήτοι $98.927,22/690.846,19 \times 100 = 14,32\% > 3\%$) και ως προς την αξία και επιπλέον εμπίπτουν και στις περιπτώσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου περ. ε' της §7 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 (χρήση εικονικού στοιχείου αξίας άνω των 880,00€), εφόσον πρόκειται για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα, επιπλέον δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγω της μη προσκόμισης μέρους των φορολογικών στοιχείων αγορών.

Συνεπώς και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράνομου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων απορρίπτονται ως αβασίμως προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **ΑΦΜ** ... και την επικύρωση : α) της υπ' αριθ. .../20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, β) της αριθμ. .../20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ε) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του αρ. 54 του ν 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, στ) της αριθμ. .../20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

- α) Με την αριθμ. .../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 : 184.573,88€
- β) Με την αριθμ. .../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012: 57.308,20€
- γ) Με την αριθμ. .../2018 πράξη επιβολής προστίμου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-/31/12/2012: 17.020,00€
- δ) Με την αριθμ. .../2018 Πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 : 4.030,50€
- ε) Με την αριθμ. .../2018 Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του αρ. 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012: 600,00€
- στ) Με την αριθμ. .../2018 Πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018: 1.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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