



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 29/12/2016

Αριθμός απόφασης:1735

Τμήμα Α8 - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατά του υπ' αρ. μερικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, καθώς και κατά της υπ' αρ. μερικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.

4. Τον υπ' αρ. μερικό προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, καθώς και την υπ' αρ. μερική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με τον υπ' αρ. **Μερικό Προσδιορισμού Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **2.964,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ' αρ. εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 5.200€ πλέον Φ.Π.Α. 988,00 €, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.

➤ Με την υπ' αρ. **Μερική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.791,01€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.549,21€, ήτοι συνολικό ποσό **8.340,22€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, εξαιτίας του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, της αξίας και του Φ.Π.Α. αντίστοιχα του εικονικού φορολογικού στοιχείου που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση – Α.Φ.Μ., που ανερχόταν στο ποσό των 5.200,00€ και 988,00€ αντίστοιχα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε την υπ' αρ./**9-10-2015 εντολή μερικού ελέγχου**, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν το υπ. αρ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 30/06/2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (σε βάρος της επιχείρησης «..... – Α.Φ.Μ.»), σύμφωνα με την οποία, η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ», έλαβε από την επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.», κατά τη χρήση 2008 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 5.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. 988.00 €.

Κατόπιν, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βεροίας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση των προσβαλλόμενων με την υπ' αρ.2016 ενδικοφανή προσφυγή, πράξεων.

Ταυτόχρονα, από την Δ.Ο.Υ. Βεροίας εκδόθηκε η υπ' αρ. Α.Ε.Π. η οποία εδράζεται στην από/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και αφορά την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για το προαναφερθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο. **Κατά της εν λόγω πράξης ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

A. Ανεπαρκής αιτιολογία- εντελώς εσφαλμένα χαρακτηρίστηκε ως εικονικό το ληφθέν φορολογικό στοιχείο από την εταιρεία «.....». Η Φορολογική αρχή, έχουσα το βάρος αποδείξεως δεν απέδειξε την εικονικότητα παρά αρκέστηκε σε παραπομπή στην από/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής και ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης που συντάχθηκε για την εκδότρια του παραπάνω φορολογικού στοιχείου επιχείρηση και η οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκε.

B. Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη. Δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι η συναλλασσόμενη εταιρεία εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Γ. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Το ποσό του δήθεν εικονικού τιμολογίου είναι μικρότερο του 1% του συνολικού τζίρου, επομένως σε καμία περίπτωση δεν καθιστούσε ανέφικτο ή ανυπέρβλητα δυσχερή τον φορολογικό έλεγχο, ώστε να καταφύγει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Επιπρόσθετα, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως μεγάλης έκτασης, καθώς αποτελεί μια μεμονωμένη περίπτωση.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανεπαρκούς αιτιολογίας -λανθασμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, σχετικά την υπό κρίση συναλλαγή-

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο **19 παρ. 4 του Ν.2523/1997** **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.
- **Επειδή**, στο άρθρο **18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «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**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** 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 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως 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, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε 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 απ' 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 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου ή επιβολής φόρου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου, οι οποίοι δια της παρούσης κρίνονται βάσιμοι και ικανοί να στοιχειοθετήσουν τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Η υπό κρίση συναλλαγή φέρεται να πραγματοποιήθηκε με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής. Τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα περί πραγματικής συναλλαγής δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς, σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη, και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη των εικονικών συναλλαγών.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης σε αυτόν της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης απορρίπτεται ως αναπόδεικτος καθότι από την/2016 έκθεση επίδοσης προκύπτει ότι επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η από/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου αποτυπώνεται στην από/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ Βεροίας και στην σχετική απόφαση επιβολής προστίμου, κατά την οποίας ο προσφεύγων ουδέποτε άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολογίας-πραγματικής συναλλαγής και μη απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική Διοίκηση κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλοπιστίας του προσφεύγοντος.

- **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».
- **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**, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).
Εν προκειμένω, η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Συνεπώς

δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας εκ μέρους του λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου – προσφεύγοντος.

Ως, εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί καλοπιστίας, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992**: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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, Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.....»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992**: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 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: ... 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 τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992**: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»
- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2008 εκτός από τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου με καθαρή αξία 5.200€ δεν διαπιστώθηκαν άλλες ανάλογες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης.

Επιπροσθέτως, έως και την περίοδο εκείνη ουδέποτε είχε διαπιστωθεί η λήψη άλλων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή**, το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί σε ποσοστό 1,33% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 392.439,54 € για την κρινόμενη περίοδο, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η συντέλεση της εν λόγω παράβασης δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος δεδομένου, ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου πρόκειται για μία μεμονωμένη παράβαση. Άλλωστε όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επομένως από μία παράβαση και μόνο έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχ.ετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).
- **Επειδή** κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2008, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31-12-2008 κρίνονται επαρκή.

- **Επειδή**, ωστόσο, το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 5.200€ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό και ο προσφεύγων το είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχ.ετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την κρίση των βιβλίων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 από ανακριβή σε επαρκή.

Την τροποποίηση της υπ' αρ. μερικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., με λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αλλά αφαιρώντας από την αξία των φορολογητέων εισροών (δαπανών) την καθαρή αξία του υπό κρίση ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου

(5.200,00€) και τον Φ.Π.Α. αυτού από τον φόρο εισροών.

Την επικύρωση του υπ' αρ.μερικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	2.964,00€

ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	367.671,79€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	294.620,08€
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	69.857,64€
<u>ΜΕΙΟΝ:</u> ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	68.869,64€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	988,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.185,60€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	2.173,60€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).

