



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 27/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4495

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στις, κατά της υπ' αριθμ./-.../-... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./-.../-... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 την υπ' αριθμ./...-...-.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, καταλογίσθηκε φόρος 499,87€ και πρόσθετος φόρος 599,84€, ήτοι συνολικό ποσό 1.099,71€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Η προσβαλλόμενη πράξη δε, εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης/.../.... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,, μετά από την υπ' αριθμ./...-...-.... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ./...-...-.... (αρ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-....) έγγραφου της Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε..

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της εν λόγω Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. στα πλαίσια του ελέγχου τους έστειλαν στην Τράπεζα τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/...-...-.... και ΕΜΠ/...-...-.... έγγραφα με τα οποία με τα οποία ζητήθηκε η κίνηση του με αρ.εταιρικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας «.....», καθώς και αντίγραφα των παραστατικών χρεοπιστώσεων των ποσών από 1.000,00€ και άνω. Η εν λόγω τράπεζα ανταποκρίθηκε στα ως άνω έγγραφα και στα παραστατικά τα οποία απέστειλε περιλαμβάνονται η με αρ./...-...-.... επιταγή ποσού 2.000,00€ και η με αρ./...-...-.... εντολή πληρωμής, η με αρ./...-...-.... επιταγή ποσού 9.510,90€ και η με αρ./...-...-.... εντολή πληρωμής, καθώς και η με αρ./...-...-.... επιταγή ποσού 97,55€. Επίσης, περιλαμβάνονται η με αρ./...-...-.... εντολή είσπραξης ποσού 4.550,00€, που αφορούσε κατάθεση ποσού 4.550,00€ στον με αρ.ατομικό λογαριασμό του(ΑΦΜ:) ομόρρυθμου μέλους και νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....». Συνεπώς, ο προσφεύγων την ...-...-.... είσπραξε 2.000,00€ με την αρ./...-...-.... επιταγή, την ...-...-.... εισέπραξε 97,55€ με την/...-...-.... επιταγή, ενώ την ...-...-.... εισέπραξε 9.510,90€ με την με αρ./...-...-.... επιταγή και την ίδια μέρα και ώρα κατέθεσε το ποσό των 4.550,00€ στον αρ.ατομικό λογαριασμό του(ΑΦΜ:), συνεπώς ο προσφεύγων επέστρεψε το ποσό των 4.550,00€.

Στο κεφάλαιο «ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΥ) – ΔΙΑΦΟΡΕΣ Φ.Π.Α.» της εν λόγω Έκθεσης αναφέρεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα τα βιβλία της επιχείρησης να κριθούν ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδά της να προσδιοριστούν εξωλογιστικά.

Ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση το υπ' αριθμ. πρωτ./.... Σημειώματος Διαπιστώσεων με συνημμένα τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ. πρωτ.

...../...-...-..... υπόμνημα το οποίο ο έλεγχος μελέτησε και λαμβάνοντας υπόψη τη με ημερομηνία θεώρησης .../.../..... Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και τα στοιχεία από τις λοιπές πληροφοριακές εκθέσεις που έχουν σταλεί από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. σε σχέση με τους προμηθευτές της ως άνω εργοδότης εταιρείας, διαπίστωσε σύμφωνα με τα ως άνω ότι το με αρ. .../...-...-..... Τ.Π.Υ. είναι μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή με εικονική αξία το ποσό των 4.550,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η προσφυγή του.
- Επανεξεταστεί η υπόθεση και να ακυρωθεί η με ημερομηνία θεώρησης .../.../..... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.
- Ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος δεν προβαίνει στην ουσία σε δική του κρίση περί εικονικότητας του ως άνω τιμολογίου, αλλά αρκείται στο πόρισμα των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε..
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις εκθέσεις ελέγχου των οργάνων ελέγχου πραγματοποίησης της επένδυσης του Υπουργείου Ανάπτυξης, οι οποίες επιβεβαίωσαν την πραγματοποίηση και εκτέλεση των εργασιών.
- Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυτοψία και επιμέτρηση των εργασιών αυτών με τη βοήθεια τοπογράφου μηχανικού.
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το τιμολόγιο το οποίο ο έλεγχος χαρακτήρισε ως εικονικό έχει εκδοθεί για πραγματικά εκτελεσθείσες εργασίες και σε αξία ταυτίσιμη με αυτές που έτρεχαν στο χρόνο εκδόσεώς του και στην περιοχή.
- Ο έλεγχος θα έπρεπε να αιτιολογήσει πλήρως για ποια αιτία τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε αυτό το ύψος στη φορολογία Φ.Π.Α. και να μην αρκείται σε μία γενική αναφορά ότι οι διαπιστώσεις περί εικονικότητας επιδρούν στην κρίση των βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος για να προσδιορίσει τις υποκείμενες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα αόριστα σε 10.119,69€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«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 ελεύθερο 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 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3

και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.

Με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων ευρώ (1.000 €) και άνω, που αφορούν αγορές οπωρολαχανικών και κρεάτων, καθώς επίσης και η λαμβανόμενη προμήθεια που εμφανίζεται στην εκκαθάριση της παρ. 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού σε περίπτωση πωλήσεως των ως άνω αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τρίτου. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

.....»

Επειδή από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. αλλά και από τον Ν. 2523/1997 δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., πρέπει να στηρίξει την απόφαση του σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. στην οποία προΐσταται, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 876/02).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., μετά από την υπ' αριθμ. .../...-...-... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. .../...-...-... (αρ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-....) έγγραφου της Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., οι υπάλληλοι της οποίας πραγματοποιούν διευρυμένο έλεγχο σε σχέση με την εταιρεία «.....».

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. έστειλαν στην Τράπεζα τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/...-...-... και ΕΜΠ/...-...-... έγγραφα με τα οποία με τα οποία ζητήθηκε η κίνηση του με αρ. εταιρικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας «.....», καθώς και αντίγραφα των παραστατικών χρεοπιστώσεων των ποσών από 1.000,00€ και άνω, στα οποία και η εν λόγω τράπεζα ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στα στοιχεία που απέστειλε η ως τράπεζα περιλαμβάνονται η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 2.000,00€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 9.510,90€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, καθώς και η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 97,55€. Επίσης, περιλαμβάνονται η με αρ. .../...-...-... εντολή είσπραξης ποσού 4.550,00€, που αφορούσε κατάθεση ποσού 4.550,00€ στον με αρ.ατομικό λογαριασμό του(ΑΦΜ:) ομόρρυθμοι μέλους και νόμιμο εκπροσώπου της εταιρείας «.....». Συνεπώς, ο προσφεύγων την ...-...-... είσπραξε 2.000,00€ με την αρ./...-...-... επιταγή, την ...-...-... εισέπραξε 97,55€ με την/...-...-... επιταγή, ενώ την ...-...-... εισέπραξε 9.510,90€ με την με αρ./...-...-... επιταγή και την ίδια μέρα και ώρα κατέθεσε το ποσό των 4.550,00€ στον αρ.ατομικό λογαριασμό του(ΑΦΜ:), συνεπώς ο προσφεύγων επέστρεψε το ποσό των 4.550,00€.

Επειδή ο προσφεύγων εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....», το με αρ. .../...-...-... ΤΠΥ, συνολικής αξίας 11.608,45€, το οποίο είχε καταχωρηθεί στο τηρούμενο Βιβλίο της επιχείρησης και εξοφλήθηκε με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 2.000,00€, με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 9.510,90€ και με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 97,55€.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω προκύπτει η μη καταβολή ολόκληρης της αξίας του εν λόγω τιμολογίου, καθόσον επεστράφη το ποσό των 4.550,00€ από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«9. 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, ο προσφεύγων δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι η αναγραφόμενη αξία επί του τιμολογίου, ούτε προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν τις αιτιάσεις του, ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή στις παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)

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,

.....

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

.....

7. 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:

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 στην παρ. 2 πρ. (γ) του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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 ΔΟΥ 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, η αξία της συναλλαγής του εικονικού φορολογικού στοιχείου ύψους **4.550,00€** ανέρχεται σε ποσοστό **32,06%** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (4.550,00/14.190,17). Ως εκ τούτου, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και δεδομένου ότι η παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν. 2859/2000 στα 20.239,98€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου Φ.ΠΑ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2009

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	499,87€
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	599,84€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.099,71€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).