



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/07/2017

Αριθμός απόφασης:3946

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

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης **23/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Πειραιά Αττικής, επί της οδού «.....», κατά:

1)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,

2)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,

3)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,

4)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,

- 5)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- 6)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- 7)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- 8)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- 9)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες στην παρ.(4) προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, «.....», των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/03/2017** 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 46.913,82 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 56.296,58 €, ήτοι συνολικό ποσό **103.210,40 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης τριάντα (30) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 117.284,56 € πλέον ΦΠΑ 21.111,22 € με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

2)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 44.818,52 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 53.782,22 €, ήτοι συνολικό ποσό **98.600,74 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης είκοσι οκτώ (28) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 112.046,30 € πλέον ΦΠΑ 21.288,80 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

3)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 47.639,91 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 57.167,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **104.807,80 €.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 119.156,90 € πλέον ΦΠΑ 22.639,81 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

4)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 22.286,10 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 26.743,32 €, έκτακτη εισφορά ποσού 2.000,00 ήτοι συνολικό ποσό **51.029,42 €.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης δεκατριών (13) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 56.843,40 € πλέον ΦΠΑ 10.800,24 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

5)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 34.194,18 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 41.033,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **75.227,20 €.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης τριάντα (30) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 88.542,26 € πλέον ΦΠΑ 16.823,03 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....»

(ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

6)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 44.696,17 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 53.635,40 €, έκτακτη εισφορά 1.594,09 €, ήτοι συνολικό ποσό **99.925,66 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση 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.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης είκοσι εννέα (29) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 116.490,92 € πλέον ΦΠΑ 22.133,29 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

7)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 19.548,70 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.458,44 €, εισφορά αλληλεγγύης 2.395,03 €, ήτοι συνολικό ποσό **45.402,17 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης δεκαπέντε (15) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 49.796,23 € πλέον ΦΠΑ 10.184,14 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

8)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 11.680,73 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 13.549,65 €, εισφορά αλληλεγγύης 1.364,77 €, ήτοι συνολικό ποσό **26.595,15 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης δεκαέξι (16) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 29.014,80 € πλέον ΦΠΑ 6.673,40 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....»)) και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

9)Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 9.409,67 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8.656,90 €, εισφορά αλληλεγγύης 703,64 €, ήτοι συνολικό ποσό **18.770,21 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω υφιστάμενης παράβασης λήψης είκοσι επτά (27) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 23.454,97 € πλέον ΦΠΑ 5.394,65 €, με εκδότη αυτών τον «.....», ΑΦΜ «.....» (ΑΕΠ «.....») και τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94. Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ως προς την αποδιδόμενη σε αυτόν παράβαση (τη λήψη εικονικών στοιχείων) ισχυρίζεται ότι δεν τέλεσε και ιδίως δεν την τέλεσε εις γνώση του και οπωσδήποτε διατελούσε σε καλή πίστη. Με δεδομένη την καλή του πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών αλλά και το γεγονός ότι οι εν λόγω συναλλαγές πράγματι και αποδεδειγμένα τελέσθηκαν σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να επιβληθεί σε βάρος του πρόστιμο. Άλλωστε σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/31.03.2015 η Γ.Γ.Δ.Ε. έκανε δεκτή την γνωμοδότηση 170/2014 του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.
- Η εντολή φορολογικού ελέγχου του ΣΔΟΕ σε βάρος του στερείται παντελώς φορολογικής βάσης, δεν στοιχειοθετεί καμία παράβαση και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. 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, 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 πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

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). 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. (σχετική νομολογία ΣτΕ 3528, 1184/2010, 1126/2010, 1498/2011, 506/08-02-2012, 116/2013 3336/2015, 721/2014)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 12-08-2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, «.....», ΑΦΜ «.....» και συγκεκριμένα προέκυψαν για τον εκδότη τα εξής:

«Ο ελεγχόμενος αν και δύο φορές, κλήθηκε από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ και δεν προσκόμισε τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησής. Και στις δύο περιπτώσεις συντάχθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία έκθεση ελέγχου για την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

-εγκατέλειψε την έδρα από το 1990 χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταφορά της έδρας σε άλλη διεύθυνση.

- δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες,*
- δεν απασχολούσε προσωπικό το οποίο θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ,*
- έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων καθώς και ότι δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις .*
- Επίσης οι επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν το μεγάλο ποσοστό τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς την «.....» . , εισπράχθηκαν από υπαλλήλους της λήπτριας επιχείρησης, δηλ. τα χρήματα επέστρεψαν στην επιχείρηση «.....» που εξέδωσε τις εν λόγω επιταγές σε διαταγή του ελεγχόμενου .*

- Στην ελεγχόμενη επιχείρηση επιδόθηκε η με αριθμό «.....» κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν. 2690/99) με την οποία την καλούσαν να υποβάλλει τις απόψεις της εγγράφως στην υπηρεσία του ΣΔΟΕ, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για την επιβολή ή μη των προβλεπόμενων κυρώσεων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» είναι μία εικονική επιχείρηση η οποία δημιουργήθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Η αξία των εκδοθέντων πλατών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια την μείωση του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Πέραν των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων για τα υπόλοιπα στοιχεία ο καταλογισμός των παραβάσεων γίνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι έχουν δηλώσει την ελεγχόμενη επιχείρηση ως προμηθευτή τους.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθμό «.....» ΥΣΕ:

Επομένως η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», εξέδωσε.

1)κατά την χρήση 2002, 28 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	82.918,74€
2)κατά την χρήση 2003, 319 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	1.162.044,99€
3)κατά την χρήση 2004, 479 εικονικά. φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	1.952.225,77€
4)κατά την χρήση 2005, 511 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	1.875.954,07€
5)κατά την χρήση 2006, 419 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	2.119.754,81€
6)κατά την χρήση 2007, 509 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	2.400.311,63€
7) κατά την χρήση 2008, 397 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	2.003.916,30€
8) κατά την χρήση 2009, 303 εικονικά. φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	1.631.485,25€
9) κατά την χρήση 2010, 227 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	1.057.357,97€
10) κατά την χρήση 2011, 152 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	576.195,45€
11) κατά την χρήση 2012, 91 εικονικά φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας	205.744,88€..».

Επειδή στον προσφεύγοντα ως λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση «.....», δυνάμει της υπ'αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Με την υπ'αριθμ. «.....» υπεύθυνη δήλωσή του ο προσφεύγων δήλωσε ότι έχει περαιώσει με τον ν.3888/2010 και έχει καταστρέψει τα βιβλία των χρήσεων 2004 έως και 2008, και προσκόμισε τα βιβλία που τήρησε για τις χρήσεις 2009 έως και 2012, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» των χρήσεων 2007-2012 και πίνακα επιταγών με τις οποίες ως ισχυρίζεται, εξόφλησε μέρος της αξίας των παραστατικών εκδόσεως «.....».

Από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, τα οποία τέθηκαν υπόψη και αξιολογήθηκαν από τον

έλεγχο ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα στοιχεία αυτά. Κατόπιν αυτών καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις λήψης εικονικών ως προς το σύνολό τους φορολογικών στοιχείων ανά διαχειριστική περίοδο και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, για τις οποίες ο προσφεύγων υπέβαλε την από **20/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή ισχυριζόμενος την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. «.....» απορριπτική Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στην ΠΟΛ 1071/31-3-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. αναφέρεται:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή στην εν λόγω Γνωμοδότηση μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Περίληψη ερωτήματος: 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε ενόψει των κατωτέρω παρατιθεμένων διατάξεων ως και της υπ' αριθμ. 4033/1999 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) και της υπ' αριθμ. 572/2011 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, εξ αφορμής συναφών ζητημάτων που ανακύπτουν στα πλαίσια ενδικοφανών προσφυγών που έχουν ήδη ασκηθεί και εκκρεμούν προς εξέταση ενώπιον της ερωτώσης Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

.....

Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης...».

Επειδή ο προσφεύγων και με την υπό κρίση προσφυγή επαναπροβάλλει τον ισχυρισμό περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και της καλής πίστης χωρίς προσκόμιση νέων στοιχείων, και αιτείται βασιζόμενος στην ΠΟΛ 1071/31.03.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (με την οποία έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 170/2014 του Ν.Σ.Κ.) την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....».

Ωστόσο η σχετική ΠΟΛ δίνει την δυνατότητα έκπτωσης μόνο στην περίπτωση του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, θέτοντας ως προϋπόθεση την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την συναλλακτική ύπαρξη του εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα, από την Δ.Ο.Υ Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ παραβάσεις λήψεως εικονικών ως προς το σύνολό τους φορολογικών στοιχείων τις οποίες η Υπηρεσία μας δεν τροποποίησε κατά την επανεξέταση τους με την υπ' αριθμ.πρωτ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή καθόσον αποφάνθηκε απορριπτικά επ' αυτής.

Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και δυνατότητας έκπτωσης των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-02-2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, «.....», επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ** «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Οικ.έτος 2005 (χρήση 2004)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	46.913,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	56.296,58 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.210,40 €

Οικ.έτος 2006 (χρήση 2005)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	44.818,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	53.782,22 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	98.600,74 €

Οικ.έτος 2007 (χρήση 2006)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	47.639,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	57.167,89 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	104.807,80 €

Οικ.έτος 2008(χρήση 2007)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	22.286,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	26.743,32 €
Έκτακτη εισφορά άρθρο 18 ν.3758/2009	2.000,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.029,42 €

Οικ.έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	34.194,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	41.033,02 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.227,20 €

Οικ.έτος 2010 (χρήση 2009)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	44.696,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	53.635,40 €
Έκτακτη εισφορά άρθρο 5 ν.3833/2010	1.594,09 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	99.925,66 €

Οικ.έτος 2011 (χρήση 2010)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.548,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	23.458,44 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.395,03 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.402,17 €

Οικ.έτος 2012 (χρήση 2011)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.680,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 116%	13.549,65 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.364,77 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.595,15 €

Οικ.έτος 2013 (χρήση 2012)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	9.409,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 92%	8.656,90 €
Εισφορά αλληλεγγύης	703,64 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.770,21 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .