



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 18.05.2016

Αριθμός απόφασης: 500

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 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. 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. 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, οικονομικών ετών 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, οικονομικών ετών 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος ποσού 75.050,54 € , πλέον 90.060,65 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 165.111,19€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 153.065,00 € και μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 428.843,80 € (για τις δαπάνες αυτές δεν μπορούσε να κριθεί η παραγωγικότητά τους).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος ποσού 232.637,84 € , πλέον 279.165,41 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 511.803,25€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 21.800,00 € και μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 603.238,50 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος ποσού 194.585,79 € , πλέον 233.502,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 428.088,74€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως, ΑΦΜ,, ΑΦΜ ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ και ελλειπούς περιγραφής των ειδών συνολικής καθαρής αξίας 491.538,18 € που προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

Συνέπεια των ως άνω παραβάσεων ήταν να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης ανακριβή και να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα και καθαρά αποτελέσματα των χρήσεων 2007, 2008 και 2009 εξωλογιστικά.

Ο προσφεύγων, την 17/02/2011 υπέβαλε Ειδικό Σημείωμα – Δήλωσης λήψης είκοσι έξι (26) μη νομίμων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, συνολικής αξίας 243.977,50€ και ο φόρος που προέκυψε για καταβολή ανερχόταν σε 97.591,20€. Από το ανωτέρω οφειλόμενο ποσό των 97.591,20€ κατέβαλε το ποσό των 78.110,18€ και όφειλε το ποσό των 19.481,02 €. Λόγω της μη εξόφλησης της ανωτέρω οφειλής, εκδόθηκε εντολή τακτικού ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1198/2011 ο αρμόδιος ελεγκτής έπρεπε να τον καλέσει προκειμένου να καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών. Ο αρμόδιος ελεγκτής δεν τήρησε την ανωτέρω υποχρέωση και προέβη σε έλεγχο της επιχείρησής του, ως εκ τούτου ο έλεγχος είναι άκυρος.
- 2) Ο έλεγχος θεώρησε την αξία των υποτιμολογημένων στοιχείων, τα οποία συμπεριέλαβε στο ειδικό σημείωμα δήλωσης λήψης φορολογικών στοιχείων, ως ανακριβών ως προς την ολική αξία και όχι ως προς το μέρος της διαφοράς, αφού η υποτιμολόγηση δεν υπερέβαινε το 20% της αξίας των αγοραζόμενων υλικών. Τα τιμολόγια αυτά είναι δύο (2) τιμολόγια εκδόσεως, ΑΦΜ, τρία (3) τιμολόγια εκδόσεως, ΑΦΜ, οκτώ (8) τιμολόγια εκδόσεως, ΑΦΜ και δέκα τρία (13) τιμολόγια εκδόσεως, ΑΦΜ
- 3) Ο έλεγχος προέβη σε επέκταση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και σε άλλα ληφθέντα

νομίμως στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχει ίχνος ανακρίβειας αυτών.

Ειδικότερα: α) έκρινε εικονικά δύο (2) ΤΠΥ εκδόσεως, ΑΦΜ, χωρίς περαιτέρω να διευκρινίζεται εάν τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο ή ως προς την αξία, ακόμη και αν αυτά είναι υποτιμολογημένα.

β) έκρινε εικονικά τρία (3) ΤΔΑ εκδόσεως, ΑΦΜ, όμως από τα όσα παραθέτει ο έλεγχος δεν προκύπτει εικονικότητα συναλλαγής, η ανωτέρω επιχείρηση είναι υπαρκτή και τη συμπεριέλαβε στο ειδικό σημείωμα δήλωσης λήψης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, διότι του εξέδωσε τα ανωτέρω στοιχεία με μικρή υποτιμολόγηση.

γ) έκρινε εικονικά δύο (2) ΤΔΑ εκδόσεως, ΑΦΜ, όμως τα όσα παραθέτει ο έλεγχος είναι ελλιπή και από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα αυτή και επειδή τα στοιχεία που του εκδόθηκαν ήταν ελαφρώς υποτιμολογημένα τα συμπεριέλαβε στο ειδικό σημείωμα λήψης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

δ) τα παραστατικά που εξέδωσε ο, ΑΦΜ, προς την επιχείρησή του, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία για την πραγματική συναλλαγή, για αυτό το λόγο και ο έλεγχος δεν σχολιάζει τη συναλλαγή. Τη μερική υποτιμολόγηση που δήλωσε με το ειδικό σημείωμα δήλωσης λήψης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων επικαλείται ο έλεγχος, αποδεχόμενος την άποψή του και δεν προσδιόρισε το ύψος της διαφοράς.

ε) τα παραστατικά που εξέδωσε ο, ΑΦΜ, εκδόθηκαν για πραγματικές συναλλαγές και δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τον έλεγχο, για αυτό ο μοναδικός λόγος που προβάλλεται για την εικονικότητα είναι το ειδικό σημείωμα δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.

στ) τα ΤΠΥ που εξέδωσε η, ΑΦΜ προς την επιχείρησή του είναι πραγματικά και όχι εικονικά.

ζ) ο, ΑΦΜ είναι υπαρκτό πρόσωπο, ο χρόνος που του ζητήθηκε να προσκομίσει τα στοιχεία ήταν περιορισμένος και ο έλεγχος πρέπει να επαναπροσδιορίσει τα αποτελέσματά του τώρα που πλέον είναι στη διάθεσή του τα ως άνω στοιχεία.

η) ο, ΑΦΜ είναι υπαρκτό πρόσωπο, ο χρόνος που του ζητήθηκε να προσκομίσει τα στοιχεία ήταν περιορισμένος και ο έλεγχος πρέπει να επαναπροσδιορίσει τα αποτελέσματά του τώρα που πλέον είναι στη διάθεσή του όλα τα ως άνω στοιχεία.

4) Ο έλεγχος κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή.

5) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3174/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ η παράταση του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου κρίθηκε αντισυνταγματική.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ειδικό σημείωμα – δήλωσης λήψης είκοσι έξι (26) μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, βάσει των οποίων ορίζεται ότι: «Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία.

Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση.

Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997.»

Επειδή, η ΠΟΛ. 1198/2011, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, καθώς το πεδίο που επικαλείται ο προσφεύγων ορίζει ότι: «... Επίσης εντολή τακτικού ελέγχου προς τους ελεγκτές θα εκδίδεται και για τις υποθέσεις που έγινε αποδεκτό **το Εκκαθαριστικό Σημείωμα του άρθρου 9 του ν.3888/2010** αλλά δεν επήλθε περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που προέκυψε από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα και έχουν καταστεί ελεγκτές λόγω μη καταβολής τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων (ΠΟΛ. 1066/2011). Οι ελεγκτές θα ενημερώνουν τις επιχειρήσεις **για τις ως άνω ληξιπρόθεσμες οφειλές** προκειμένου να τακτοποιηθούν αυτές εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1066/2011 ορίζεται ότι: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων

κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.

2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη όλες τις ανωτέρω διατάξεις ο αρμόδιος ελεγκτής δεν είχε υποχρέωση να ενημερώσει τον προσφεύγοντα για να τακτοποιήσει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές του εντός πέντε (5) ημερών, πριν διενεργήσει τον έλεγχο, καθώς κάτι τέτοιο προβλέπεται μόνο για το εκκαθαριστικό σημείωμα του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 και όχι για το ειδικό σημείωμα – δήλωσης λήψης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος είναι απορριπτός.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μικρής ανακρίβειας, όσον αφορά την αξία, έρχονται σε αντίφαση στην ενδικοφανή του προσφυγή βάσει της οποίας αναφέρει ότι τα τιμολόγια που δήλωσε στο ειδικό σημείωμα δήλωσης λήψης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν με μικρή **υποτιμολόγηση** περίπου 20% κατ' απαίτηση των εκδοτών, ενώ στις μετέπειτα υποβληθείσες έγγραφες εξηγήσεις του, που έλαβαν αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/.....2016, αναφέρει ότι τα τιμολόγια εκδόθηκαν με μικρή **υπερτιμολόγηση** περίπου 20% κατ' απαίτηση των εκδοτών.

Επειδή, τα ΤΠΥ εκδόσεως, ΑΦΜ κρίθηκαν εικονικά, βάσει του υπ' αριθ./.....2009 πληροφοριακού δελτίου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων της Π.Δ. Ηπείρου, ως ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Δεν επιβλήθηκαν φόροι ή πρόστιμα με τον παρόντα έλεγχο, όσον αφορά τα ΤΠΥ εκδόσεως, καθώς είχαν επιβληθεί με προγενέστερο έλεγχο το έτος 2009, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κατά το μέρος που αφορά τον ανωτέρω εκδότη είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, τα ΤΔΑ εκδόσεως, ΑΦΜ κρίθηκαν εικονικά, βάσει της από/2010 έκθεσης ελέγχου της Π.Δ. του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για τους κάτωθι λόγους: Η εκδότρια επιχείρηση α) δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου, β) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, γ) δεν θεώρησε ποτέ βιβλία και δ) ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες, κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, συνεπώς τα ΤΔΑ αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, τα ΤΔΑ εκδόσεως, ΑΦΜ κρίθηκαν πλαστά και εικονικά, βάσει του υπ' αριθ./.....2010 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΤΑΣ, για τους κάτωθι λόγους: Ο εκδότης α) δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ούτε υπέβαλε συγκεντρωτικές

καταστάσεις πελατών προμηθευτών, β) έπαψε να λειτουργεί από τον Δεκέμβριο του έτους 2002, γ) θεώρησε Τ.Π.-Δ.Α. από Νο 1-100 χειρόγραφα και δ) ουδέποτε άσκησε εμπορική δραστηριότητα, συνεπώς τα Τ.Δ.Α. 128/.....2005 και 136/.....2005 που έλαβε ο προσφεύγων είναι πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, τα ΤΔΑ εκδόσεως, ΑΦΜ κρίθηκαν πλαστά και εικονικά, βάσει της έκθεσης ελέγχου της Π.Δ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΗΠΕΙΡΟΥ, η οποία απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ με το υπ' αριθ./.....2011 έγγραφό της, για τους κάτωθι λόγους: Ο εκδότης α) βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών δεν βρέθηκε να έχει αγοράσει εμπορεύματα και πρώτες ύλες από καμία επιχείρηση ενώ αντίθετα φαίνεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις καθαρής αξίας τη χρήση 2005 – 91.611,19 € , τη χρήση 2007 – 497.545,00 € και τη χρήση 2008 – 247.523,00 € , β) έχει θεωρήσει Τ.Π. – Δ.Α. από τον αριθ. 51 έως 250 στις1993 , ενώ έχει εκδώσει και τιμολόγια με αριθμούς μεγαλύτερους από το 250 και όλα τα φορολογικά στοιχεία με αντισυμβαλλόμενο τον προσφεύγοντα έχουν εκδοθεί σε ημερομηνίες μεταγενέστερες της ημερομηνίας διακοπής (α/α/.....1994) εργασιών της επιχείρησής του , γ) δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. εισοδήματος, Φ.Μ.Υ. και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών από το 2005 έως το 2009, δ) δεν έχει στην κατοχή του μηχανήματα , ε) πέντε από τα αυτοκίνητα που αναγράφονται σε αρκετά κατασχεθέντα τιμολόγια – δελτία αποστολής πρόκειται για ΙΧ επιβατικά αυτοκίνητα που δεν έχουν τη δυνατότητα μεταφοράς προϊόντων ή εμπορευμάτων και ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα και μόνο δύο είναι φορτηγά αυτοκίνητα, ζ) δεν έχει άδεια εγκατάστασης και λειτουργίας επεξεργασίας μαρμάρων και εξόρυξης λίθων και η) δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη για καύσιμα (πετρέλαιο), για ανταλλακτικά μηχανημάτων κλπ. για τη χρήση των φερόμενων μηχανημάτων έργων, δεν είχε εργατικό προσωπικό συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ και ΤΔΑ) εκδόσεως, ΑΦΜ 131051085 κρίθηκαν εικονικά, βάσει της έκθεσης ελέγχου της Π.Δ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΗΠΕΙΡΟΥ, η οποία απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ με το υπ' αριθ./.....2011 έγγραφό της, για τους κάτωθι λόγους: Ο εκδότης α) βάσει των δεδομένων της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων δηλώνει ακαθάριστα έσοδα τη χρήση 2006 - 6.931,12 € , τη χρήση 2007 - 9.680,41 € ενώ βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών δηλώθηκε ως προμηθευτής τη χρήση 2006 – 427.903,50€ , τη χρήση 2007 – 340.564,58 € , β) δεν είχε ή έχει στη κατοχή του μηχανήματα , γ) δεν διαθέτε κανένα μεταφορικό μέσο με ωφέλιμο φορτίο τέτοιου μεγέθους, ικανού να μεταφέρει τις ποσότητες των εμπορευμάτων που ανέγραφε στα εκδοθέντα δελτία αποστολής ή τα δελτία αποστολής – τιμολόγια πώλησης , δ) το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγραφόταν σε πολλά από τα εκδοθέντα στοιχεία πρόκειται για ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο που δεν έχει τη δυνατότητα μεταφοράς προϊόντων ή εμπορευμάτων και ανήκει σε τρίτο πρόσωπο , ε) δεν είχε τη δυνατότητα εξόρυξης όγκου μαρμάρου και παραγωγής κατεργασμένης πέτρας και ζ) δεν έχει καταχωρημένες στα βιβλία του δαπάνες για καύσιμα (πετρέλαιο), για ανταλλακτικά μηχανημάτων

κλπ. για την χρήση των φερόμενων μηχανημάτων έργων, δεν είχε εργατικό προσωπικό συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, τα ΤΠΥ εκδόσεως, ΑΦΜ κρίθηκαν εικονικά, βάσει του υπ' αριθ./.....2013 δελτίου πληροφοριών της Π.Δ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τους κάτωθι λόγους: Ο εκδότης α) βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων δηλώνεται πως οι αγορές του τα έτη 2005 έως 2010 ανέρχονταν σε καθαρή αξία 83.637,05€ ενώ οι πωλήσεις του σε καθαρή αξία 30.851.746,05€, β) ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γ) ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δ) ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες, με εξαίρεση κάποιες τριγωνικές συναλλαγές, κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, η υπ' αριθ./.....2013 πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 30.12.2013 και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία που του ζητήθηκαν έως την έκδοση του υπ' αριθ./.....2015 σημειώματος διαπιστώσεων αλλά ούτε και στην εικοσαήμερη προθεσμία μετά την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων. Ως εκ τούτου η προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως, ΑΦΜ και, ΑΦΜ κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν δύναται να γίνει αποδεκτή καθώς ο προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ώστε να προσκομίσει εγκαίρως τα φορολογικά στοιχεία που του ζητήθηκαν. Περαιτέρω ο χρόνος που του ζητήθηκε να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλος και όχι περιορισμένος όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την κοινοποίηση της πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων (Δεκέμβριος 2013) έως την έκδοση των οριστικών πράξεων (Δεκέμβριος 2015) είναι της τάξης των δύο ετών.

Επειδή, τα ανωτέρα φορολογικά στοιχεία δεν δύναται να θεωρηθούν νέα στοιχεία ή επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 καθώς ο προσφεύγων δεν μερίμνησε να τα προσκομίσει εγκαίρως ώστε να ληφθούν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ούτε προβάλλει λόγους για τους οποίους δεν έγινε δυνατή η προσκόμισή τους στο προαναφερθέν διετές χρονικό διάστημα.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω αποδεικνύεται εμπειριστατωμένα για ποιους λόγους δεν έγιναν αποδεκτά όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία από την αρμόδια φορολογική αρχή και οι προβαλλόμενοι λόγοι του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό

προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα 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, ... **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, ... , **στ)** δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης**, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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. ...»

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 ορίζεται ότι: «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, η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ή των φορολογικών στοιχείων που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ή έχουν ελλειπή περιγραφή ως

προς το είδος ανέρχονται: α) σε ποσό 581.908,80 € επί συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 884.094,72 € τη χρήση 2007, β) σε ποσό 625.038,50 € επί συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 947.499,70 € τη χρήση 2008 και γ) σε ποσό 491.538,18 € επί συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 709.824,90 € τη χρήση 2009.

Επειδή, οι παραβάσεις λήψης εικονικών και μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εμπίπτουν στις διατάξεις των περιπτώσεων α΄, γ΄ και στ΄ της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., θεωρούνται μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 ορθά κρίθηκαν ανακριβή.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 3174/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 85 παρ. 1 και 4 του ν. 2676/1999 περί παράτασης του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου οι οποίες, κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (05.01.1999), είχαν ήδη, από 31.12.1998, υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α΄ του ν.δ. 118/1973.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι παρατάσεις παραγραφής θεσπίστηκαν: α) με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 για την προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, β) με το δεύτερο άρθρο του ν. 4098/2012 για την προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012 και γ) με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και το άρθρο 22 του ν. 4203/2013 για την προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2013. Ως εκ τούτου, δε δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 3174/2014 επικαλούμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 23/12/2013, δηλαδή είχε εκδοθεί κατά το χρόνο έναρξης ισχύος τόσο του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 όσο και του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, εφαρμόζονται εν προκειμένω όλες οι ανωτέρω διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Φόρος	75.050,54€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	90.060,65€
Σύνολο φόρου για καταβολή	165.111,19€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

Φόρος	232.637,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	279.165,41€
Σύνολο φόρου για καταβολή	511.803,25€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Φόρος	194.585,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	233.502,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	428.088,74€

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 ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).