



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 11.05.2020

Αριθμός απόφασης: 840

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσης από 25.6.2015 και τεθείσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που έδρευε στην, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, πρώην ομορρύθμου εταίρου και εκκαθαριστή, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών: α) του με αριθ. /2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.10.2012-31.12.2012 και β) του με αριθ. /2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.10.2012-31.12.2012 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθ. /2019 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 1.10.2012-31.12.2012 και β) την με αριθ. /2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 1.10.2012-

31.12.2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 10.12.2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Την από 16.01.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσης από 25.6.2015 και τεθείσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

A. Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012-31.12.2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 71.839,24 ευρώ, πλέον προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 145.517,56 ευρώ.

B. Με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012-31.12.2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.600,00 ευρώ, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις προέκυψαν από το πόρισμα της από 10.12.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./19.06.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά το χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου που περιήλθαν εις γνώσιν του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας το με αριθ./12.06.2019 υπηρεσιακό σημείωμα. Ειδικότερα, προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση, κατά τη χρήση 2012, είχε λάβει έξι (6) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 40.000,00 ευρώ, από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες – δομικά υλικά κ.α.. Η Γενική Περιφερειακή Αστυνομική Διεύθυνση Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Δ/ση Αστυνομίας Δράμας, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών το με αριθ./21.10.2016 έγγραφο το οποίο ανέφερε τα εξής: «Σε συνέχεια ανωτέρω (Α) σχετικής, στα πλαίσια προανάκρισης που συνεχίζεται από την Υπηρεσία μας για παράβαση του άρθρου 187 του Π.Κ. «Εγκληματική Οργάνωση», ότι το άτομο που αναφέρεται με στοιχεία γεννηθείς-1951 στα Χανιά με Α.Φ.Μ. που φορολογικά ανήκει στην υπηρεσία σας, σύμφωνα με ληξιαρχική πράξη θανάτου που έχει περιέλθει στην υπηρεσία μας έχει αποβιώσει την 09-09-2010. (Αριθμός ληξιαρχικής

πράξης θανάτου/2010 Ληξιαρχείο Ν. Χανίων)». Ο έλεγχος μετέβη στη διεύθυνση κατοικίας των ομορρύθμων μελών της εταιρείας, δεδομένου ότι η επιχείρηση είχε προβεί σε διακοπή εργασιών στις 25.06.2015, προκειμένου να επιδώσει στα ομόρρυθμα μέλη τις αριθ./20.06.2019 και/20.06.2019 γνωστοποιήσεις περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 με συνημμένη την εντολή ελέγχου καθώς και τις αριθ. πρωτ./20.06.2019 και/20.06.2019 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Στην ως άνω δηλωθείσα στο τμήμα μητρώου διεύθυνση των ομορρύθμων μελών θυροκολλήθηκαν τα ανωτέρω καθώς ο έλεγχος δεν βρήκε τα ομόρρυθμα μέλη της, ενώ αντίγραφα των ανωτέρω εστάλησαν και ταχυδρομικώς στην ίδια διεύθυνση. Ωστόσο μέχρι την σύνταξη της ως άνω έκθεσης ελέγχου δεν ανταποκρίθηκαν στις ανωτέρω προσκλήσεις. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης ανακριβή αφού δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της επιχείρησης εξωλογιστικά με την προσθήκη του ποσού που προέκυψε από την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Με βάση το πόρισμα του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ. καταχώρησης/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και ο με αριθ. καταχώρησης/2019 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. καθώς και ο με αριθ./2019 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 – 31.12.2012, τα εν λόγω έγγραφα κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς με συστημένες επιστολές στην δ/ση κατοικίας των ομορρύθμων μελών, λόγω της από 25.06.2015 διακοπής εργασιών της ελεγχόμενης. Επίσης, ο έλεγχος στις 19.11.2019 εξέδωσε το με αριθ./19.11.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 λόγω ορθής επανάληψης και τον με αριθ. καταχώρησης/2019 τροποποιητικό (ορθή επανάληψη) προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., όπου κοινοποιήθηκαν στις 19.11.2019. Σε απάντηση, ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης εταιρείας υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ./23.10.2019 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή της από τον φόρο Φ.Π.Α. και το πρόστιμο Φ.Π.Α. που της επιβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή καθώς κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι διαδοχικές με νόμο παρατάσεις του χρόνου παραγραφής (ΣτΕ 1738/2017). Ο έλεγχος δεν επικαλείται κανένα νεότερο στοιχείο για να αποδείξει τις σε βάρος της αποδιδόμενες παραβάσεις. Προέβη μόνο στην τροποποίηση κάποιων αριθμητικών δεδομένων κατά τρόπο όμως ασαφή, αόριστο και χωρίς καμία εμπεριστατωμένη αναφορά και αιτιολογία. Ο έλεγχος στην αρχικώς κοινοποιηθείσα πράξη Φ.Π.Α. προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εισροών αφαιρώντας την αξία των «δήθεν» εικονικών τιμολογίων, ενώ στη δεύτερη κοινοποιηθείσα πράξη Φ.Π.Α. μηδενίζει το σύνολο της αξίας των φορολογητέων εισροών, μην

αναγνωρίζοντας καμία εκ των συναλλαγών της επιχείρησης, με συνέπεια να προσαυξάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο. Επί της νέας ορθής επανάληψης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. κατέθεσαν στις 9.12.2019 έγγραφες εξηγήσεις, επί των οποίων η Φορολογική Αρχή δεν απάντησε, ούτε καν αναφέρει ότι στην έκθεση ελέγχου ότι αυτές κατατέθηκαν.

- Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί και ως ουσία αβάσιμη καθώς η συναλλαγή ήταν πραγματική, οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν και εξοφλήθηκαν με μετρητά ενώ ο αναλογούν Φ.Π.Α. των τιμολογίων πληρώθηκε με μεταχρονολογημένη τραπεζική επιταγή της, η οποία φαίνεται ότι εισπράχθηκε κανονικά. Δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι επρόκειτο για εγκληματική οργάνωση, άλλωστε αυτό προέκυψε από το Τμήμα Ασφαλείας Δράμας πέντε χρόνια μετά την έναρξη εργασιών της εκδότριας επιχείρησης και τέσσερα χρόνια μετά τις επίδικες συναλλαγές, η ίδια ετύγχανε καλόπιστος λήπτης. Ο έλεγχος αόριστα αναφέρεται σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, ενώ αυτό δεν είναι αρκετό να στοιχειοθετήσει την δική της ευθύνη. Η πληρωμή της καθαρής αξίας των επίδικων τιμολογίων έγινε με μετρητά καθώς και η ίδια πληρωνόταν με μετρητά από τον κύριο του έργου, ενώ για την πληρωμή του Φ.Π.Α. εξέδωσε την αριθ./13.07.2012 επιταγή όψεως της, επιφυλάχθηκε δε να προσκομίσει σχετική βεβαίωση της Τράπεζας με τα αναλυτικά στοιχεία της εμφάνισης και πληρωμής καθώς έχει υποβάλλει σχετική αίτηση στην εν λόγω Τράπεζα, όπου μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης πέραν της πενταετίας

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, ορίζονται τα εξής: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζονται τα εξής: «3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. γ του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα

τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/2001, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. ...» Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν ήδη στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω κι αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2743/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ 2985-88/1981).

Επειδή, εν προκειμένω η Γενική Περιφερειακή Αστυνομική Διεύθυνση Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Δ/ση Αστυνομίας Δράμας, Τμήμα Ασφαλείας Δράμας, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών το με αριθ./21.10.2016 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο ενημέρωνε την εν λόγω υπηρεσία για τα εξής: «Σε συνέχεια της ανωτέρω (Α) σχετικής, στα πλαίσια προανάκρισης που συνεχίζεται από την υπηρεσία μας για παράβαση του άρθρου 187 του Π.Κ. «Εγκληματική οργάνωση», ότι το άτομο που αναφέρεται με στοιχεία γεννηθείς 1951 στα Χανιά με Α.Φ.Μ. που φορολογικά ανήκει στην υπηρεσία σας, σύμφωνα με ληξιαρχική πράξη θανάτου που έχει περιέλθει στην υπηρεσία μας είχε αποβιώσει την 9.09.2010 (Αριθμός ληξιαρχικής πράξης θανάτου/2010 Ληξιαρχείο Ν. Χανίων.» .Σημειώνεται δε ότι η δήλωση εργασιών της εν λόγω επιχείρησης έγινε με ημερομηνία 9.08.2011, ήτοι μετά το θάνατό του, από υποκρυπτόμενο ή υποκρυπτόμενους με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην παραπάνω επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση, η οποία κατά τη χρήση 2012 έχει λάβει έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000 €), πλέον Φ.Π.Α., τα οποία με βάσει τα παραπάνω κρίνονται εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, εν προκειμένω εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το με αριθ./12.06.2019 υπηρεσιακό σημείωμα, με το οποίο διατυπώνεται η κρίση του ελέγχου περί της παράβασης της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τρόπο αρκούντος τεκμηριωμένο και ασφαλή, μετά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, γεγονός το οποίο δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., παρά μόνο μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, κατόπιν του ως άνω υπηρεσιακού σημειώματος της εν λόγω υπηρεσίας, εκδόθηκε η με αριθ./19.06.2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 – 31.12.2012.

Επειδή, από την από 10.12.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 δεν προκύπτει ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν.2859/2000. Επιπλέον από τα στοιχεία φακέλου δεν προκύπτει ότι η χρήση 2012 έχει περαιωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.

Επομένως, αν και υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με το γεγονός ότι υπέβαλε την υπ' αριθ./11.04.2013 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους, δεν δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012-31.12.2012, γίνεται αποδεκτός

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με Α.Φ.Μ., που έδρευε στην, και την ακύρωση: α) της με αριθ./2019 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012 και β)της με αριθ./2019 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, λόγω παραγραφής.

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

1. Η με αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ
Αξία φορολογητέων εκροών	316.724,19 €	342.081,57 €	
Αξία φορολογητέων εισροών	287.011,31 €	0,00 €	
Φόρος εκροών	72.846,56 €	78.678,76 €	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	66.007,04 €	0,00 €	
Προστιθέμενα στο φόρο εισροών	7.191,11 €	7.191,11 €	
Πιστωτικό υπόλοιπο	951,59 €	-951,59 €	
Χρεωστικό υπόλοιπο		71.839,24 €	0,00 €
Πρόστιμο παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017		73.678,32 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		145.517,56 €	0,00 €

2. Η με αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών

Πρόστιμο	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Άρθρου 6 του ν.2523/1997	4.600,00 €	0,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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