



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.5.19
Αριθμός απόφασης: 1566

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 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. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης **18.1.19** και αριθμό πρωτοκόλλου,,,, & ενδικοφανείς προσφυγές της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά

- της με αριθμό/18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2010,
 - της με αριθμό/18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2011,
 - της με αριθμό/18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010,
 - της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2010,
 - της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2011,
 - της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010,
 - της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και τις από 19.12.18 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ & Εισοδήματος.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.1.19** και αριθμό πρωτοκόλλου,,,,, & ενδικοφανών προσφυγών της εταιρείας με την επωνυμία, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους 260.489,95 € (=620.189,27 € Χ 40% + 34.056,96 € Χ 25% + 3.000,00 € + 900,00 €), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των άρθρων 2§1, 11, 12, 13, 16, 18§2,9 και 20 του Π.Δ. 186/1992, και ειδικότερα λόγω:

1. Λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 620.189,27 €, και συγκεκριμένα ενός εικονικού τιμολογίου από την κυπριακή εταιρεία αξίας 86.300,00 €, 17 και 5 εικονικών φορολογικών στοιχείων άνω και κάτω των 1.200,00 € ύψους 172.835,04 € και 3.450,73 €, αντίστοιχα από την εταιρεία(ΑΦΜ), καθώς και 34 εικονικών τιμολογίων από την (ΑΦΜ) αξίας 357.603,50 €.
2. Μη έκδοσης τουλάχιστον ενός στοιχείου αγοράς 73 σκευασμάτων συνολικής καθαρής αξίας 34.056,96 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων.
3. Μη καταχώρησης 27 στοιχείων πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 33.866,58 € και μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών αρ. 20 του Π.Δ. 186/1992

Με την υπ' αριθ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους 173.542,86 € (= 687.771,46 € Χ 25% + 1.000,00 € + 600,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των άρθρων 2§1, 7, 11, 12, 13, 16 του Π.Δ. 186/1992, και ειδικότερα λόγω μη λήψης και μη έκδοσης τουλάχιστον ενός τιμολογίου αγοράς φαρμάκων καθαρής αξίας 687.771,46 €, μη καταχώρησης 5 τιμολογίων αγοράς συνολικής αξίας 192.004,74 €, καθώς και λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Με την υπ' αριθ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ύψους 14.681,96 € (= 29.363,91 € Χ 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, λόγω διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών/έκπτωσης φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 34 ν. 2859/2000 (διαφορά φόρου εισροών 29.363,91 €).

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου για τις χρήσεις 2010

& 2011.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 19.12.18 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, σύμφωνα με τις οποίες, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την αποστολή στη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ της από 24.6.16 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (αρ. πρωτ./16) που διενήργησε το ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδας (τμήμα ερευνών Καλαμάτας) στην προσφεύγουσα εταιρεία, και κατόπιν εκδόθηκε η αρ./16 εντολή ελέγχου, η οποία αντικαταστάθηκε από την αρ./18 εντολή ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση του ΣΔΟΕ, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, «.....Με την παραπάνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μεταβήκαμε στην επιχείρηση για έλεγχο και κατασχέσαμε τα βιβλία και στοιχεία με την υπ' αριθ./2012 έκθεση κατάσχεσης προκειμένου να τα επεξεργαστούμε στην υπηρεσία μας λόγω του μεγάλου πλήθους παραστατικών, καθώς διαπιστώσαμε ότι η ελεγχόμενη εταιρία προέβη και σε εξαγωγές και σε χονδρικές πωλήσεις σε άλλα φαρμακεία και φαρμακαποθήκες. Ο σκοπός λειτουργίας των πωλήσεων γινόταν με αυτό τον τρόπο για τους εξής λόγους: Α) Από τις εξαγωγές φαρμάκων, που σε πολλά φάρμακα το ποσοστό κέρδους είναι μεγαλύτερο από αυτό των πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας η εξόφληση τους είναι συνήθως μικρότερη του μήνα σε αντίθεση με τις πληρωμές από τα ασφαλιστικά ταμεία που είναι πολύ μεγαλύτερης. Β) Στα "εξαγώγιμα" φάρμακα υπάρχει πλαφόν διάθεσης από τις εταιρίες προς τις φαρμακαποθήκες. Γ) Σε άλλους ελέγχους που πραγματοποιήσαμε διαπιστώσαμε ότι φάρμακα είχαν συνταγογραφηθεί, είχαν εκτελεστεί οι συνταγές σε ασφαλιστικά ταμεία και παράλληλα τα ίδια φάρμακα είχαν γίνει εξαγωγή.

2.2 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΩΝ

2.2.1 ΕΛΕΓΧΟΣ

Στη συνέχεια ζητήσαμε με το υπ' αριθ. πρωτ...../2012 έγγραφο μας, από την εταιρία, με έδρα την οδό στην και ΑΦΜ, να μας αποστείλει για τα φαρμακεία που ελέγχουμε, συμπεριλαμβανομένου και του ελεγχόμενου, καταστάσεις της καρτέλας είδους του φαρμάκου, κατά ποσότητα, αξία και κωδικό παρτίδας παραγωγής. Η παραπάνω εταιρία μας απέστειλε με email τα στοιχεία που ζητήσαμε, τα οποία διασταυρώσαμε με τα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς και τα τιμολόγια πώλησης για το παραπάνω σκεύασμα φαρμάκου... Επιπλέον ζητήσαμε από τον ελεγχόμενο να μας αποστείλει τα τιμολόγια πώλησης εξωτερικού, τις εξοφλήσεις των τιμολογίων, τα παραστατικά μεταφοράς και τα *racking list*, τα οποία μας απέστειλε με email, μερικά εξ αυτών.... Σημειώνουμε ότι κατά την εξαγωγή είναι υποχρεωτικό να συνοδεύεται και με τον αριθμό παρτίδας παραγωγής του κάθε φαρμάκου (*racking list*). Οι εταιρίες του εξωτερικού που παραγγέλνουν τα εξαγώγιμα φάρμακα, αποστέλλουν στους προμηθευτές τους (φαρμακαποθήκες κλπ) κατάσταση φαρμάκων σε ποια τιμή αγοράζουν και με ποιες ημερομηνίες λήξης ή αριθμό παρτίδας. Από τον έλεγχο τόσο των τιμολογίων πώλησης όσο και από τις παραπάνω καταστάσεις διαπιστώσαμε ότι οι εξαγωγές αφορούν φάρμακα που έχουν όσο το δυνατόν μεγαλύτερη διάρκεια λήξης, ήτοι από τις 2 το πολύ 3 τελευταίες παρτίδες, με δεδομένου ότι περίπου κάθε μήνα, κυκλοφορεί και νέα παρτίδα παραγωγής. Για τη χρήση 2010 διαπιστώνεται έλλειμμα 73 και αξία 35.930,09 € Πα τη χρήση 2011 διαπιστώνεται έλλειμμα 85 και αξία 36.755,70 € Σαν τιμή αγοράς για το προσδιορισμό της αξίας παίρνουμε τη τιμή χονδρικής πώλησης -

2.2.2 ΕΛΕΓΧΟΣ

Από την επεξεργασία των κατασχεμένων τιμολογίων των 8 φαρμακείων της που ελέγχουμε, διαπιστώσαμε ότι 7 από αυτά είχαν καταχωρήσει στα βιβλία τους και αγορές από την Κυπριακή εταιρία ΑΦΜ Τα παραπάνω φαρμακεία δεν δήλωσαν τις ενδοκοινοτικές αγορές, αφού δεν υπέβαλλαν Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 5 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000. Υποβάλλαμε με υπ' αριθμ. Πρωτ. /2012 αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στη Κεντρική Υπηρεσία Σ.Δ.Ο.Ε, προκειμένου να ερευνήσουν οι αρμόδιες φορολογικές αρχές της Κύπρου αν πραγματοποιήθηκαν οι παραπάνω συναλλαγές της Κυπριακής εταιρίας με τα φαρμακεία που ελέγχουμε. Η Γενική Δ/νση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών μας απέστειλε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1123742 ΕΞ 2013/30-7-2013, την απάντηση των Κυπριακών Αρχών στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Δεν κατέστη δυνατό να παραλάβουμε οποιαδήποτε στοιχεία για την εν λόγω εταιρία, καθότι οι πραγματικοί ιδιοκτήτες της εταιρίας δεν ανταποκρίθηκαν στις επίσημες επιστολές που τους αποστείλαμε για προσκόμιση στοιχείων αλλά και ούτε στις εν συνεχεία τηλεφωνικές εκκλήσεις που τους κάναμε μέσω του λογιστή και εν συνεχεία του δικηγόρου τους. Ως εκ τούτου δεν μπορούμε να επιβεβαιώσουμε οποιαδήποτε συναλλαγή που φέρεται να έχει πραγματοποιήσει η εν λόγω εταιρία και σας ενημερώνουμε πως θα προβούμε άμεσα στην διαγραφή της από το μητρώο Φ.Π.Α.»

..... ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τα παραπάνω που αναφέραμε και συγκεκριμένα: α) Δεν έχουν δηλωθεί οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τα φαρμακεία β) Δεν έχουν δηλωθεί οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την γ) Δεν ανταποκρίθηκε στον έλεγχο των τιμολογίων η και έγινε η διαγραφή της από μητρώο ΦΠΑ των Κυπριακών αρχών. δ) Οι συναλλαγές για την έκδοση τιμολογίων γινόταν μεταξύ της και της ε) Η αρχική τιμή μονάδας των από την στην ήταν 0,50 €, η ενδιάμεση από την στα φαρμακεία ήταν 35,00 € και η τελική από τον στην ήταν 99,00 € στ) Δεν μας επεδείχθησαν οι εξοφλήσεις των τιμολογίων ζ) .. χρησιμοποιήθηκαν σε μορφή EXCEL πλήθος τιμολογίων της, τα οποία ήταν επεξεργάσιμα, διαπιστώνεται ότι όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια από την Κυπριακή εταιρία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, οπότε και ο ελεγχόμενος είναι ΛΗΠΤΗΣ ΕΝΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ - ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ με Νο στις 30-12-2010 από την Κυπριακή, για αγορά «.....», συνολικής αξίας 86.300,00 €.

2.2.3 ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2010

Από τον έλεγχο των στοιχείων της ελεγχόμενης «.....» διαπιστώσαμε ότι 2-8-2010 ηξέδωσε 27 Δ.Α-Τ.Π, από 110 έως 136, στην, με φάρμακα συνολικής καθαρής αξίας 33.866,58 €, χωρίς να έχουν αποκοπεί από το μπλοκ με ΑΠΘ/2007, τηςΣτα βιβλία δεν τα καταχώρησαν ούτε ο εκδότης ούτε ο λήπτης. Η δε λήπτριαέκανε έναρξη εργασιών την 01-08-2010 και μέχρι 30-

10-2010, ενώ δεν είχε καθόλου αγορές φαρμάκων, πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις 31.720,09 € όπως διαπιστώσαμε από τον έλεγχο των βιβλίων

ΧΡΗΣΗ 2011

Μη καταχώρηση πέντε τιμολογίων αγοράς με αριθμούς 308,309,310,311,312, όλα εκδοθέντα την 1-10-2011 από την επιχείρηση, φαρμακείο, καθαρής αξίας 192.004,74 € πλέον ΦΠΑ 12.480,04 € και σύνολο 204.480,80 €.

2.2.4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΓΟΡΩΝ – ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος για τη χρήση 2011 ενώ είχε αγορές 354.754,77 €, πραγματοποίησε πωλήσεις 1.188.754,88€. Συντάξαμε το παρακάτω πίνακα και διαπιστώσαμε ότι πουλούσε φάρμακα με τιμολόγια χωρίς να έχει τιμολόγια αγοράς, συγκεκριμένα δεν εξέδωσε τιμολόγια αγοράς (αφού δεν είχε τιμολόγια από προμηθευτές) για αγορά 8.421 σκευασμάτων φαρμάκων συνολικής αξίας 732.476,61 €

2.2.5 ΛΗΠΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΦΑΡΜΑΚΩΝ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, με ΑΦΜ, διαπιστώσαμε ότι πούλησε φάρμακα στην ελεγχόμενη, χωρίς να τα έχει, δηλαδή ο ελεγχόμενος έλαβε και καταχώρησε 22 εικονικά και μερικώς εικονικά Δ.Α. - Τ.Π, αγοράς φαρμάκων, συνολικής εικονικής αξίας 176.285,77 €, όπως παρακάτω: [σ. ημερομηνίες τιμολογίων 10.11.2010 και 23.6.2010]

2.2.6 ΛΗΠΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΠΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2010

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της, φαρμακείο,, ΑΦΜ, διαπιστώσαμε..... Από τα παραπάνω που αναφέραμε και συγκεκριμένα: α) Η μη αναγραφή των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου στα εκδοθέντα τιμολόγια β) Η καταχώρηση των τιμολογίων τόσο στα βιβλία του εκδότη (.....) όσο και στα βιβλία του λήπτη (.....) γ) Δεν είχε τις ποσότητες ο εκδότης για πώληση δ) Την ίδια ημέρα πώλησε ο εκδότης τα ίδια φάρμακα με διαφορετικά τιμολόγια και εξαιρετικά μεγάλη τιμή μονάδας. ε) Πολλά αθροιστικά λάθη στα τιμολόγια διαπιστώνεται ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι εικονικά και ο σκοπός ήταν να αυξήσει ο ελεγχόμενος τις αγορές του και να μειώσει τα κέρδη του.

2.2.7 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΧΡΗΣΗ 2010

Μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 παρ 1 του ΠΔ 186/92 (Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών) τη χρήση 2010

2.2.8. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΤΩΤΕΡΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΧΡΗΣΗ 2011

Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώσαμε ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2010 είναι μεγαλύτερο από 1.500.000,00 €, ήτοι 1.842.740,51 €, οπότε έπρεπε η ελεγχόμενη το έτος 2011 να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

2.2.9. ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

ΧΡΗΣΗ 2011

Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώσαμε ότι υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος χρήσης 2011. Συγκεκριμένα στην υποβληθείσα δήλωση δηλώνει ακαθάριστα έσοδα μηδέν και

καθαρά κέρδη μηδέν, ενώ από τα βιβλία και στοιχεία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 1.169.638,18 €, αγορές 163.050,37 €, δαπάνες 3.834,61 €. Διαπιστώνεται δηλαδή ότι δεν έχουν δηλωθεί καθαρά κέρδη περίπου 850.000,00 € και δεν έχει αποδοθεί φόρος τουλάχιστον 300.000,00 €.»

Στις 19.6.18 επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας η με αρ./18 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στην οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Λαμβάνοντας υπόψη τη μη επίδειξη των βιβλίων της προσφεύγουσας, τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και τη μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων αγорών και πώλησης, που κατέστησαν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2010 και 2011 ανακριβή. Κατόπιν τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για τις εν λόγω χρήσεις προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις για τα εν λόγω έτη σύμφωνα με τις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης όμως με τις εν λόγω δηλώσεις δεν αποκαταστάθηκε ο φόρος εισοδήματος που θα έπρεπε να καταβληθεί και επιπλέον δεν έγιναν αντίστοιχες δηλώσεις προς καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Τα βεβαιωθέντα ποσά φόρου με βάση τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις δεν καταβλήθηκαν εντός 30 ημερών και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι σχετικές ευνοϊκές ρυθμίσεις.

Τα σχετικά Σημειώματα Διαπιστώσεων καθώς και προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή – αρ. πρωτ. εξερχομένου/18 και αρ. συστημένου RE.....GR - και μετά την παρέλευση 15 ημερών προκειμένου να θεωρηθεί ότι έχουν κοινοποιηθεί και μετά την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας των 20 ημερών προκειμένου να απαντήσει η προσφεύγουσα, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Οι εν λόγω επιστολές κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων δεν επέστρεψαν στην Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ και σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ η εν λόγω αποστολή παραδόθηκε στις 12.11.18.

Η προσφεύγουσα, με τις υπό κρίση προσφυγές, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επικαλούμενη:

1. Παραγραφή.
2. Δεν ελήφθησαν οι προσωρινές πράξεις και συνεπώς παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2. Κατ εξαίρεση, η Βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με Διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού. β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά. γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα. δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ...»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 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 περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές

περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Σύμφωνα με την παρ.3 του ν.3212/2003 οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1165/2018 της ΑΑΔΕ: «...σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. [ΝΣΚ 147/2018](#) γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#), με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της [παρ.5](#) του ν. [2238/1994](#), δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων. Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ([παρ.1 αρθρ.84](#) του ν. [2238/1994](#)). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της [παρ.5](#) του [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#)). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#)) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017

κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«..τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -

ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

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 το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ χρήσεων 2010 και 2011, προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010, διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσεων 2010 και 2011 και ΦΠΑ χρήσεων 2010 και 2011 εκδόθηκαν στις 19.12.18.

Επειδή, οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 και 2011 υποβλήθηκαν στις 21.1.15 και στις 31.5.12 αντίστοιχα, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και πριν το τελευταίο έτος αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 19.12.18 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε και η αρ./16 εντολή ελέγχου (η οποία αντικαταστάθηκε από την αρ./18 εντολή ελέγχου) εκδόθηκε ύστερα από την αποστολή στη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ της από 24.6.16 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (αρ. πρωτ./16) που διενήργησε το ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδας (τμήμα ερευνών Καλαμάτας) στην προσφεύγουσα εταιρεία. Δεδομένου ότι ο υπό κρίση έλεγχος αφορά τις χρήσεις 2010 και 2011, τα υπό κρίση στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ στις 27.6.16 ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τα εν λόγω στοιχεία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 68 παρ.2 του ν. 2238/94 και της ΠΟΛ. 1194/2017 και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επιπλέον, στις από 19.12.18 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για τις χρήσεις 2007-09 χωρίς να έχει εξοφληθεί η οφειλή και συνεπώς οι εν λόγω χρήσεις δεν θεωρούνται περαιωμένες, ενώ για τις υπό κρίση χρήσεις δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι η προσφεύγουσα έχει περαιώσει ούτε ότι έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο.

Για τη χρήση 2010, τα ανωτέρω στοιχεία της έκθεσης του ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδας περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και συνεπώς έχει εφαρμογή η διάταξη περί παράτασης της πενταετούς παραγραφής κατά ένα έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 19.12.18 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ο έλεγχος προέβη, με την υπ' αριθ./2012 έκθεση κατάσχεσης, στην κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε στη χρήση 2010 η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή υπ' αριθ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου. Συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής κατά δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις, για τη χρήση 2010, όσο και για τις υποθέσεις που αφορούν τις χρήσεις που έπονται, εν προκειμένω της χρήσης 2011 για την οποία ο χρόνος παραγραφής μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στις εν λόγω διατάξεις του ως άνω νόμου.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι υπό κρίση χρήσεις δεν έχουν παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου τα σχετικά Σημειώματα Διαπιστώσεων καθώς και προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή – αρ. πρωτ. εξερχομένου/18 και αρ. συστημένου RE.....GR – και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας των 20 ημερών -προκειμένου να απαντήσει η προσφεύγουσα- από την ημερομηνία στην οποία τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκαν οι προσωρινές πράξεις, μετά την παρέλευση 15 ημερών, από την ημερομηνία αποστολή. Οι εν λόγω επιστολές κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων δεν επέστρεψαν στη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ η εν λόγω αποστολή παραδόθηκε στις 12.11.18. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ελήφθησαν οι προσωρινές πράξεις και ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** των με ημερομηνία κατάθεσης **18.1.19** και αριθμό πρωτοκόλλου,,,,, & ενδικοφανών προσφυγών της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

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

- Με τη με αριθμό/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2010

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 260.489,95 € (=620.189,27 € X 40% + 34.056,96 € X 25% + 3.000,00 € + 900,00 €)

- Με τη με αριθμό/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2011

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 173.542,86 € (= 687.771,46 € X 25% + 1.000,00 € + 600,00 €)

- Με τη με αριθμό/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017 14.681,96 € (= 29.363,91 € X 50%)

- Με τη με αριθμό/18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2010

Διαφορά φόρου	207.573,67 €
Πρόστιμο και προσαυξ.	187.638,55 €
Σύνολο για Καταβολή	395.212,22 €

- Με τη με αριθμό/18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2011

Διαφορά φόρου	188.498,02 €
Πρόστιμο και προσαυξ.	173.448,49 €
Σύνολο για Καταβολή	361.946,51 €

- Με τη με αριθμό/18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010

Διαφορά φόρου	133.792,59 €
Πρόστιμο και προσαυξ.	124.520,77 €
Σύνολο για Καταβολή	258.313,36 €

- Με τη με αριθμό/18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011

Διαφορά φόρου	155.347,36 €
Πρόστιμο και προσαυξ.	144.581,79 €
Σύνολο για Καταβολή	299.929,15 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.