



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 20/04/2017
Αριθμός Απόφασης: 1035

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία και με διακριτικό τίτλο και με **ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος, του Φ.Π.Α. και του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), σε εκτέλεση της υπ. αριθ. σχετικής εντολής επανελέγχου, για τις χρήσεις και, συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), η από Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 (Βάσει άρθρου 66 και 68 παρ. 2) και η από Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Βάσει άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/2000).

Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη περαίωσε τη χρήση με το με αριθμό Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1144/1998 και τη χρήση ... σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 66 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ1037/2005, μετά την από εντολή ελέγχου του

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) που είχε συντάξει το, το οποίο συστάθηκε σύμφωνα με την, η οποία κοινοποιήθηκε στη **Δ.Ο.Υ.** με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), του η προσφεύγουσα είναι λήπτης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από το με ΑΦΜ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας και συγκεκριμένα για τη χρήση ενός Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 30.000 € και για τη χρήση πέντε Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 150.000 €. Ακολούθως συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), η από Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 (Βάσει άρθρου 66 και 68 παρ. 2) και η από Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Βάσει άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/2000).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου και της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 6.000,00. Το πρόστιμο εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.400,00).

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 30.000,00. Το πρόστιμο εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 150.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 27.000,00).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 (Βάσει άρθρου 66 και 68 παρ. 2) ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος) και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος).

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 23.100,00.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 115.500,00.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Βάσει άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 11.880,00.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 59.400,00.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος) και υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.
3. Τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**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.**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (Πρώην άρθρο 66) § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν.4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας

ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «**Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους** για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (Πρώην άρθρο 66) § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, ο επανέλεγχος των υπό κρίση χρήσεων διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της εντολής elenxis του, λόγω κατάργησής του, ολοκληρώθηκε δε με τη σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), της από Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 (Βάσει άρθρου 66 και 68 παρ. 2) και της από Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Βάσει άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/2000), απόρροια των οποίων ήταν να εκδοθούν, μεταξύ των άλλων, οι

προσβαλλόμενες πράξεις την, εντός δηλαδή των χρονικών ορίων που ορίζει η προαναφερόμενη νομοθεσία, συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 66 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του**».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 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.

Επίσης, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου

ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Επειδή, το, το οποίο συστάθηκε σύμφωνα με την, με το υπ. αριθ. έγγραφο του, διαβίβασε στη **Δ.Ο.Υ.**, την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), για τον που είχε συντάξει, ενημέρωσε τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις και **σε ημερομηνία μεταγενέστερη των ημερομηνιών που η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις αντίστοιχες χρήσεις**, ορθώς ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.**, αφού περιήλθαν σε γνώση του νέα στοιχεία, εξέδωσε και κοινοποίησε συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 παράγραφος 2 του Ν. [2238/1994](#).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: **«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά**

του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και

πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν τη μερική εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της μερικής εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	30.000,00
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	10.500,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	12.600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.100,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	150.000,00

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	52.500,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	63.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	115.500,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.