



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

**Ταχ. Κώδικας** : 54630

**Τηλέφωνο** : 2313-333252

**ΦΑΞ** : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 23-9-2015

Αριθμός απόφασης: 113

### **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 πδ 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης 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 με ημερομηνία κατάθεσης .....-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία .....-ΑΦΜ ....., με έδρα επί της οδού ....., κατά της υπ' αριθμ. ....-2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν... της ... Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 1/1/1993 έως 31/12/1993 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. ....-2015 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν... της ... Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 1/1/1993 έως 31/12/1993, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από .....-2005 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από 14-9-2015 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία .....-ΑΦΜ ....., 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' αριθμ. ....-2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 1994 τ... Προϊσταμέν... της ... Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.289.125 δρχ., τέλη χαρτοσήμου κερδών 93.975 δρχ., εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου 18.795 δρχ., πλέον του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 3.946.950 δρχ., πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 112.770 δρχ. και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 22.554 δρχ. Η πράξη αυτή εκδόθηκε στο πλαίσιο της επανάληψης διαδικασίας μετά την αριθμ. ....2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....- Τμήμα Η' Μονομελές, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν χαρακτηρισμού των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, λόγω της λήψης δέκα (10) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο τους στη χρήση 1993 και συγκεκριμένα τριών (3) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.500.000 δρχ, (των υπ' αριθμ. 3755/15.03.1993, 3986/25.10.1993 και 3640/07.12.1993 Τιμολογίων Πώλησης- Δελτίων Αποστολής), εκδόσεως της εταιρίας "....."- ΑΦΜ ....., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ Α' Καλλιθέας Αθηνών και επτά (7) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 6.891.500 δρχ, (των υπ' αριθμ. 7/05.06.1993 και 12/15.06.1993 Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών και των υπ' αριθμ. 37/12.11.1993, 39/12.11.1993, 44/10.11.1993, 57/24.12.1993 και 66/31.12.1993 Τιμολογίων Πώλησης-

Δελτίων Αποστολής) εκδόσεως της εταιρίας "....."- ΑΦΜ ....., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Αναρμοδιότητα της ..... Δ.Ο.Υ. .... προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης
- 2) Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω απώλειας των πρωτότυπων τιμολογίων με υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής
- 3) Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της αριθμ. 182/19-12-2005 αρχικής πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων
- 5) Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω περαίωσης της χρήσης 1993
- 6) Μη απόδειξη της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή
- 7) Η ύπαρξη καλής πίστης λόγω της αντικειμενικής αδυναμίας ελέγχου τυχόν έκνομων ενεργειών των εκδοτών των τιμολογίων

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις που διατύπωσε ο υπόχρεος μετά την κοινοποίηση του αριθμ. 59/11-3-2015 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 "ΚΦΔ", τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή** επί της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής επισημαίνουμε ότι στο άρθρο 55§5 Ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «α) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να καταργείται ή να αναστέλλεται η λειτουργία Τμήματος Ελέγχου ή Τμήματος Δικαστικού ή Γραφείου Ελέγχου ή Γραφείου Δικαστικού Δ.Ο.Υ. και οι αρμοδιότητές του να μεταφέρονται και να ασκούνται από Δ.Ο.Υ. της περιφερειακής ενότητας της έδρας του ίδιου νομού, με εξαίρεση τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, όπου με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται περισσότερες Δ.Ο.Υ., στις οποίες μεταφέρονται και ασκούνται οι πιο πάνω αρμοδιότητες β) Η αρμοδιότητα παρακολούθησης και διεκπεραίωσης όλων των εκκρεμών υποθέσεων των οργανικών μονάδων των οποίων αναστέλλεται η λειτουργία, καθώς και η έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρων ή προστίμων και λήψης μέτρων είσπραξης, περιέρχεται στις οργανικές μονάδες υποδοχής αυτών...»

Σε συνέχεια των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η αριθ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 2011/ 29-09-2011 (ΦΕΚ Β' 2187) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 55 του Ν. 4002/ 2011, με την οποία ανεστάλη η λειτουργία των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της Η' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και μεταφέρθηκαν οι αρμοδιότητές τους στη ΔΟΥ Καλαμαριάς [σχετ. και η ΠΟΛ 1167/ 2012]. Εν συνεχεία και βάσει της αυτής εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η αριθ.1092694 ΕΞ 2013/ 06-06-2013 (ΦΕΚ Β' 1404) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, με την οποία τροποποιήθηκε η πιο πάνω απόφαση και οι σχετικές αρμοδιότητες των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της πρώην ενοποιημένης ΔΟΥ Καλαμαριάς (Καλαμαριάς – Η' Θεσσαλονίκης) μεταφέρθηκαν από 01-07-2013 στην ενοποιημένη πλέον ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης (Ζ' – Καλαμαριάς – Η').

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,62 και 66 του Ν.4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”) διευκρινίζονται σχετικά με το άρθρο 66 τα εξής:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, **εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης** (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

**Εν προκειμένω** η Δ.Ο.Υ. .... προέβη, στο πλαίσιο της επανάληψης διαδικασίας, στην έκδοση νέων πράξεων, δυνάμει του άρθρου 36 §1 περ. γ του ΚΦΔ, προκειμένου να συμμορφωθεί στα εντελλόμενα της 4945/2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....- Τμήμα Η΄ Μονομελές, με την οποία ακυρώθηκε η αρχική με αριθμ. 182/19-12-2005 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Η΄ Δ.Ο.Υ. .... οικ. έτους 1994 λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Η ..... Δ.Ο.Υ. .... δεσμεύεται από τα οριζόμενα στην ανωτέρω δικαστική απόφαση και τα ευρήματα του αρχικού ελέγχου της Η΄ Δ.Ο.Υ. .... και περιορίζεται μόνο στη θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας. Για την θεραπεία αυτής η Δ.Ο.Υ. προέβη στις 13-3-2015 στην επίδοση του αριθμ. 59/11-3-2015 σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ. και ΔΕΛ. Α1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 (Φ.Ε.Κ. Β΄3366/31-12-2013) – κλήσης προς ακρόαση άρθρου 6 Ν.2690/1999 και στη συνέχεια στην έκδοση νέων ταυτόσημων πράξεων απαλλαγμένων από την τυπική πλημμέλεια.

**Επειδή** ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω σύνταξης απόδειξης παραλαβής αντί της προβλεπόμενης έκθεσης κατάσχεσης προβάλλεται απαραδέκτως εφόσον σύμφωνα με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της

διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράβαση, επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της αριθμ. ....2005 αρχικής πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

➤ Σύμφωνα με το άρθρο **84 § 4** του Ν. 2238/94 "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 από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης** εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α)... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68.

**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.**

➤ Εξάλλου, με το άρθρ. 68 παράγ. 2 του Ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) στην περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία, βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές Αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι ανακριβείς, έστω και αν τα στοιχεία αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις παραπάνω 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 παραπάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το παραπάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

➤ Με το άρθρ.22§1 του ν.3212/2003 ορίζεται ότι:

«1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004. Ειδικά για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1084903/1635/ΠΟΛ. 1107/25.9.2003 (ΦΕΚ 1377 Β), ισχύει η παράταση που ορίζεται στο

προηγούμενο εδάφιο, εφόσον μέχρι 31.12.2003 έχουν επιδοθεί στους υπόχρεους τα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση ειδικά σημειώματα υπολογισμού των διαφορών φόρων. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν ισχύουν για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ 998 Β)".»

➤ Περαιτέρω με τη διάταξη του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:

«18. 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.»

Εν προκειμένω στην προσφεύγουσα είχε κοινοποιηθεί την 27/02/2004 η υπ' αριθμ. 50/27.02.2004 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης, που αφορά στη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993- 31/12/1993 για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου έχει εφαρμογή η ανωτέρω αναφερόμενη διάταξη του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου στην προσφεύγουσα για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 1993 παραγράφεται στις 31/12/2004 και παρατείνεται για ένα ακόμη έτος ήτοι μέχρι την 31/12/2005 (παρατείνεται επίσης για δύο (2) έτη λόγω λήψης εικονικών), εφόσον η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η' ..... με το αριθμ.....14-1-2004 έγγραφο του 23<sup>ου</sup> ΤΕΚ ..... παρέλαβε πληροφοριακές εκθέσεις ΚΒΣ της Α' Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αθηνών (σχετ. το αριθμ. ....2003 έγγραφο της) και της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού (σχετ. το αριθμ. ....2003 έγγραφο της), το τελευταίο δηλ. έτος παραγραφής 2004. Συνεπώς είχε το δικαίωμα της έκδοσης φύλλων επαναλέγχου μέχρι τις 31/12/2005. Επισημαίνεται ότι η αριθμ. 182 αρχική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος χρήσης 1993 εκδόθηκε την 19-12-2005, ήτοι πριν τις 31/12/2005 και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω περαίωσης της χρήσης 1993 πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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.»

Πάγια είναι η θέση της νομολογίας η οποία έχει κρίνει για τις περιπτώσεις όπου δύναμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι «Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς ..... δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη» (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

Κατά συνέπεια ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ' αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ' οιονδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοση συμπληρωματικού φύλλου.

Δεδομένου ότι εν προκειμένω τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ Η'..... σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο [σχετ. το αριθμ. 44/5-2-2000 ειδικό σημείωμα ελέγχου (αποφ. 1061203/1148/ΠΟΛ. 1144/ΔΣΣΦΕ/Α/20-5-98)] ήδη με το αριθμ.53/14-1-2004 έγγραφο του 23<sup>ου</sup> ΤΕΚ ..... σύννομα εξεδόθη το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του αντιδίκου θα πρέπει να απορριφθούν καθ' ολοκληρίαν.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους:

Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην από .....-2005 έκθεση ελέγχου της .....Δ.Ο.Υ. .... και στην από .....-2005 αρχική έκθεση ελέγχου της Η'Δ.Ο.Υ. ...., καθώς και οι διαπιστώσεις των άλλων φορολογικών αρχών, στις οποίες στηρίχθηκαν οι δύο παραπάνω εκθέσεις ελέγχου συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα:

- Από το αριθμ. ....-2003 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... και την επισυναπτόμενη σ' αυτό έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα εκδοθέντα από την επιχ/ση '.....' προς την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους εφόσον τα πρωτότυπα είχαν νοθευτεί ως προς την αξία και είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της εν λόγω εταιρίας με μικρότερη αξία από την αναγραφόμενη σ' αυτά. Επιπλέον η επιχ/ση έχει εκδώσει πλήθος εικονικών

στοιχείων προς άλλες επιχ/σεις η Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας έχει στη διάθεση της δήλωση του εκπροσώπου της ΟΕ ....., ο οποίος ομολογεί ότι εξέδωσε σε διάφορους πελάτες εικονικά φορολογικά στοιχεία λόγω οικονομικών δυσκολιών που αντιμετώπιζε τη συγκεκριμένη περίοδο.

- Από το αριθμ. 20967/24-11-2005 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... και την επισυναπτόμενη σ΄ αυτό έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα εκδοθέντα από την επιχ/ση ‘.....’ προς την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους εφόσον η εκδότρια επιχ/ση δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα ως έδρα αλλά εντοπίστηκε να λειτουργεί σε διαφορετική δ/ση. Επιπλέον από εκθέσεις ελέγχου και πληροφοριακά δελτία άλλων υπηρεσιών προκύπτει ότι η επιχ/ση έχει εκδώσει κατά διαστήματα φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά, όπου φαίνεται ότι διακινούνταν μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων χωρίς η εκδότρια επιχ/ση να διαθέτει ίδια μεταφορικά μέσα, ούτε απέδειξε την μεταφορά τους με την επίδειξη φορτωτικών εγγράφων, δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό, δεν διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για εκτύπωση υλικού, ούτε διέθετε αποθηκευτικό χώρο, δεδομένου ότι η πραγματική έδρα κεντρικού και υποκαταστήματος βρισκόταν σε όροφο οικοδομών.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης καλής πίστης λόγω αντικειμενικής αδυναμίας ελέγχου τυχόν έκνομων ενεργειών των εκδοτών των τιμολογίων πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 κατά την οποία **«το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου**, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο....» όφειλε η λήπτρια να επιβεβαιώνει την ακρίβεια των δεδομένων των συναλλαγών της ενώ πρωτοδίκως όφειλε ν΄ αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 3172/2013, 3173/2014, 3174/2014 κ.α.). Εξάλλου κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρ. 33 παρ. 4 Κ.Β.Σ. « εάν αποδίδεται εικονικότητα στα φορολογικά στοιχεία... η φορολογική αρχή, έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, ενώ η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη. (ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553/1264/2003, 881/2002 κ.α.)

Όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της παρούσης, με την από .....-2005 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Η΄ Δ.Ο.Υ. .... αποδόθηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους. Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην από .....-2005 έκθεση ελέγχου της .....Δ.Ο.Υ. .... και στην από .....-2005 αρχική έκθεση ελέγχου της Η΄Δ.Ο.Υ. ...., που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, καθώς και οι διαπιστώσεις των άλλων φορολογικών αρχών, στις οποίες στηρίχθηκαν οι δύο παραπάνω εκθέσεις ελέγχου συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν΄ αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ΄ αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολο τους.

Όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως

εκδότη του φορολογικού στοιχείου, **η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.**

Προς τούτο αρκεί η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Συνεπεία των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εσφαλμένα εικονικά, είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά της οικείας έκθεσης ελέγχου, ότι οι συναλλαγές για τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε τα επίμαχα τιμολόγια δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολο τους και ορθώς η διαπίστωση των ανωτέρω περιστατικών οδήγησε στην απόφαση επιβολής προστίμου, η οποία έτσι καθίσταται σαφής, ειδική και επαρκής, ποιοτικά και ποσοτικά αναγκαία για να θεμελιώσει την ένδικη παράβαση (ΣτΕ 556/2010).

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ...../2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ...../2015 και αριθμό πρωτόκολλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ. ....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1994, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φόρος εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 - 31/12/1993:**

|               | ΠΟΣΑ ΣΕ<br>ΔΡΧ. | ΠΟΣΑ ΣΕ € |
|---------------|-----------------|-----------|
| Διαφορά φόρου | 3.289.125       | 9.652,60  |

|                                                    |                  |                   |
|----------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)            | 3.946.950        | 11.583,12         |
| Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών                    | 93.975           | 275,79            |
| Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου | 18.795           | 55,16             |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου επί της διαφοράς ελέγχου  | 112.770          | 330,95            |
| Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου | 22.554           | 66,19             |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         | <b>7.484.169</b> | <b>21.963,81€</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

.....

**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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).