

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 102/2001  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
Γ' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση 8-2-2001

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Νομικοί Σύμβουλοι:** Τζεφεράκος Αλέξανδρος,, Ασημακόπουλος  
Βλάσιος, Παπαγεωργακόπουλος Σωτήριος,  
Κοντόλαιμος Βασίλειος, Καποτάς Κων/νος,  
Κιούσης Παναγιώτης, Σακελλαρίου Ιωάννης,  
Φυτράκης Ανδρέας.

**Εισηγητής :** Κων/νος Κατσούλας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

**Αρ.Ερωτ.:** 1110894/10807/ΔΕ-Β/26-11-1999Υπ.Οικον. –Γεν. Δ/σης  
Φορ.Ελέγχων – Δ/σης Ελέγχων Τμ. Β'.

**Περίληψη Ερωτήματος:** α) Αν συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία,  
ώστε να παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης  
συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος,  
συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ και λοιπών  
καταλογιστικών πράξεων, οι διαπιστώσεις της εικονικότητας  
φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εμφάνισε στα βιβλία της

επιχείρηση στην οποία είχε ήδη διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος και είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό οι υποθέσεις της, χωρίς να ληφθεί υπόψη η εικονικότητα των στοιχείων αυτών κατά την έκδοση των αρχικών φύλλων ελέγχου, δεδομένου ότι οι διαπιστώσεις αυτές, έγιναν σε μεταγενέστερο χρόνο από τον τακτικό έλεγχο των υποθέσεων των επιχειρήσεων με τις οποίες είχε συναλλαγές.

**β)** Σε καταφατική περίπτωση στο προηγούμενο ερώτημα, αν για την έκδοση των συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, απαιτείται η εξ' ύπαρξης διενέργεια φορολογικού ελέγχου, δηλαδή η διενέργεια πλήρους επανελέγχου ή αρκεί για τον προσδιορισμό της πρόσθετης φορολογητέας ύλης να ληφθούν μόνο υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία με συνεκτίμηση των παλαιών σύμφωνα με το πόρισμα του αρχικού τακτικού ελέγχου.

Κατά το πραγματικό του φακέλου διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος χρήσεων 1993 και 1994 και οριστικοποιήθηκαν με συμβιβασμό κατ' άρθρο 70 ν.2238/94 και 42 ν.1642/86 τα φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πράξεως προσδιορισμού ΦΠΑ και λοιπές καταλογιστικές πράξεις.

Μεταγενέστερα κατόπιν ελέγχων από ειδικό συνεργείο ελέγχου του άρθρου 39 ν.1914/90 σε τρίτες επιχειρήσεις -προμηθεύτριες της αναφερομένης- προέκυψε ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά.

Τα παραπάνω η λήπτρια επιχείρηση είχε καταχωρήσει στα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία της, τα οποία και είχε θέσει υπόψη των αρμόδιων φορολογικών οργάνων κατά την διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου και πριν την οριστικοποίηση δια συμβιβασμού.

Επί του ως άνω ερωτήματος το ΝΣΚ (Γ' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:



Στις παρακάτω διατάξεις αναφέρονται –πλην άλλων- και τα ακόλουθα:

**1. Παρ.2 άρθρου 68 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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».

**2) Παρ.3 άρθρου 39 ν.1642/1986**

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, 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».

**3) Παρ.4 άρθρου 42 ν.1642/86**

Αν συμπέσουν οι απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου, συντάσσεται και υπογράφεται και από τους δύο πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Με το πρακτικό αυτό, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία και .....

**4. Περ. η' παρ.5 άρθρου 5 ν.2523/99 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 άρθρου 10 ν.2753/1999.**

«5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

.....  
η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ.2 του ν.2238/94 και 39 παρ.3 του ν.1642/1986».

**5. Παρ. 6 άρθρου 70 ν.2238/94**

6. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υποχρέου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας..... συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά. ....

I. Ο έλεγχος και επανέλεγχος μετά την 16-5-98 από ειδικά συνεργεία ελέγχου άρθρου 3<sup>9</sup> ν.1914/90 και σύμφωνα με την 1059387/3916/Δ.Σ.Σ.Φ. Ε/Β/15.5.98 ΑΥΟ συγκεκριμένων



επιχειρήσεων και φορολογουμένων οριστικοποιηθεισών χρήσεων 1993 και 1994 ως έχει γίνει δεκτό (γνωμ. 748/99 Ε' Τμ. ΝΣΚ – γενομένη αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών) είναι επιτρεπτός μόνον για τις ρητώς προσδιοριζόμενες στην ως άνω απόφαση επιχειρήσεις και τις κατονομαζόμενες προμηθεύτριες.

II. Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ.2 ν.2238/94 και 39 παρ.3 ν.1642/86 αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησώς τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς («συμβιβασμού»), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14 ν.2198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων (ΣΤΕ 1426/2000) κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως» και για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί περιπτώσεων επιλύσεως πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. κατά το άρθρο 42 παρ.4 ν.1642/86.

Και τούτο καθ' όσον στις ως άνω περιπτώσεις η έκδοση συμπληρωματικής πράξεως προβλεπομένης κατά νόμον δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως (ΣΤΕ 1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣΤΕ 1221/82, 2250/87 876/91, 14/94, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (ΣΤΕ 1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη της παρ.4' εδ. β' άρθρου 10 ν.2753/99.

Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα η ανεπίσημα βιβλία η στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣΤΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

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 Δ.Ο.Υ., 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 γι' 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 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 ν.1914/90 καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ αποτελεί και λόγο εξαίρεση από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 ν.2198/94.

Β) Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51 παρ.4 ν.3323/55) το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται κατ' αρχήν, ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υποχρέου (ΣτΕ 4843/-5/88) και εικονικότης των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος η εκπτώσεις κλπ ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο

ελέγχου εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή  
εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων  
στοιχείων (ΣΤΕ 4843-5/88, 1425, 1426/2000)

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.2 ν.2238/94 και 39 παρ.3 ν.1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν.1914/90 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζομένης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κλπ) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου αλλ' αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

**ΕΘΕΩΡΗΘΗ**

Αθήνα 21.2.2011'

**Ο Εισηγητής**

Ο Προεδρεύων



**Χρήστος τσεκούρας**  
**Αντπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Κωνσταντίνος Κατσούλας**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**