



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 25 Νοεμβρίου 2004
Αρ. Πρωτ.1095248/1844/ΔΕ-Α'

ΠΟΛ.: 1125

Προς: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/νση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 101 84, ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Στ. Τσίρμπας
Τηλέφωνο : 210-33 75 206

ΘΕΜΑ: α.Κοινοποίηση της αριθ. 327/04 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.

β. Έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων επί υποθέσεων χρήσεων 1998 και παλαιότερων που περαιώθηκαν με βάση τις ρυθμίσεις των αποφάσεων ΠΟΛ.1155/02, ΠΟΛ.1085/03, 1065798/1480/03 και ΠΟΛ.1107/03.

Σ.Α.Τ.Ε.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε κατά περίπτωση τα εξής:

Α. Ως προς την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί ΦΠΑ, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68, παράγρ. 2, περίπτ. β' του ν.2238/94 και 49, παράγρ. 3 του ν.2859/2000.

Η εν λόγω γνωμοδότηση η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επισυνάπτεται στην παρούσα για ενημέρωση και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

B. Ως προς την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων επί υποθέσεων χρήσεων 1998 και παλαιότερων που περαιώθηκαν με βάση τις ρυθμίσεις των αποφάσεων ΠΟΛ.1155/02, ΠΟΛ.1085/03, 1065798/1480/03 και ΠΟΛ.1107/03.

Σ.Α.Τ.Ε.

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 11 της απόφασης ΠΟΛ.1085/03 προεβλέπετο ο τρόπος περαίωσης υποθέσεων, υπαγόμενων στις ρυθμίσεις των αποφάσεων ΠΟΛ.1155/02, ΠΟΛ.1085/03, 1065798/1480/03 και ΠΟΛ.1107/03 (περαίωση εξαετίας 1993-1998), για τις οποίες ήδη εκκρεμούσαν και δεν είχαν επεξεργαστεί κατά το χρόνο περαίωσης, είτε ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που κατασχέθηκαν σε χρήση μεταγενέστερη της τελευταίας υπαγόμενης χρήσης είτε δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία που αφορούσαν τις υπαγόμενες χρήσεις. Συγκεκριμένα, προεβλέπετο ότι η περαίωση στις ανωτέρω περιπτώσεις επιπραγματοποιείτο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα εν λόγω στοιχεία, με την επιφύλαξη όμως εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 (παρ.3, άρθ. 39 ν.1642/86) περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα για κάθε περίπτωση, εφόσον από τη μεταγενέστερη επεξεργασία των εν λόγω στοιχείων προκύπτουν επιβαρυντικά στοιχεία για τις ήδη περαιωθείσες χρήσεις.

2. Εξάλλου, με την εγκύκλιο 1089935/1690/9.10.03 (κεφ. Β, παράγρ. 3) μεταξύ των άλλων παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για τον τρόπο αντιμετώπισης των υποθέσεων που περαιώθηκαν με βάση τις ανωτέρω ρυθμίσεις και περιέρχονται εκ των υστέρων στις φορολογικές αρχές, μετά δηλαδή την περαίωση, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων των ν.2238/94 και 2859/2000 που αφορούν τις περαιωθείσες χρήσεις, με διάκριση ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης ανάλογα με τα συμπληρωματικά στοιχεία και το είδος των βάσει αυτών παραβάσεων (παραβάσεις που απλώς επηρεάζουν το αποτέλεσμα της περαίωσης και παραβάσεις για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία).

3. Κατόπιν των ανωτέρω και για την ενιαία αντιμετώπιση όλων των πιο πάνω περιπτώσεων υποθέσεων που περαιώθηκαν με τις προαναφερόμενες ρυθμίσεις, διευκρινίζεται ότι εφεξής, στις περιπτώσεις αυτές, οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες συνεχίζουν να επανέρχονται επί των ήδη περαιωμένων υποθέσεων, κατά τρόπο όμως ομοιόμορφο και ενιαίο για όλες τις περιπτώσεις, εκδίδοντας συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις γενικές διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 (άρθ.39, παρ. 3 ν.1642/86) και μόνο για τις χρήσεις αυτές που βαρύνονται με τα κατά περίπτωση συμπληρωματικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα, εφόσον από την επεξεργασία και τον έλεγχο των ανεπίσημων βιβλίων ή στοιχείων που κατασχέθηκαν σε χρήση μεταγενέστερη της τελευταίας υπαγόμενης στις ανωτέρω ρυθμίσεις χρήσης ή των ως άνω δελτίων πληροφοριών ή άλλων στοιχείων - είτε αυτά προϋπήρχαν της περαίωσης και δεν συνεκτιμήθηκαν είτε περιέρχονται στις φορολογικές αρχές μετά την περαίωση και δικαιολογούν τη διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής - προκύπτουν επιβαρυντικά στοιχεία, τότε θα εκδίδονται συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις, συμπεριλαμβανομένων και των αποφάσεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., κατά τις ανωτέρω γενικές διατάξεις των ν.2238/94 και ν.2859/2000 (ν.1642/86), για τη συνολική φορολογητέα ύλη, υπό το βάρος των νέων επιβαρυντικών στοιχείων. Έτσι, για παράδειγμα, με βάση τα ανωτέρω, εφόσον τα νέα στοιχεία συνίστανται σε ουσιαστικές παραβάσεις, θα επιβάλλονται τα οικεία πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και περαιτέρω οι παραβάσεις αυτές θα

λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων με βάση τις διατάξεις του άρθ. 30 του Κ.Β.Σ., όπως αυτές πλέον ισχύουν με βάση το ν.3052/02, και εφόσον τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή τα αποτελέσματα θα προσδιορίζονται εξωλογιστικά (σχετική ως προς τον τρόπο προσδιορισμού της συνολικής φορολογητέας ύλης και η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. - εγκ. ΠΟΛ1100/2001).

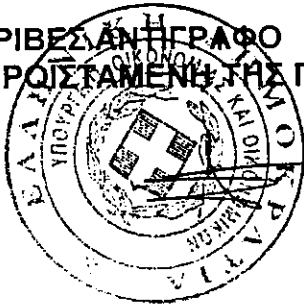
Σημειώνεται ότι κατά την έκδοση, κατά τα ανωτέρω, των συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, θα γίνεται συμψηφισμός, ανά φορολογία, των βεβαιωθέντων ποσών φόρων βάσει δηλώσεων πλέον των τυχόν ποσών διαφορών φόρων που βεβαιώθηκαν στο πλαίσιο της προηγηθείσας περαίωσης και αφορούν τις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται τα συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις (ποσά τελευταίας σειράς του πίνακα III του οικείου ειδικού σημειώματος περαίωσης για τη φορολογία εισοδήματος και της στήλης 8 του πίνακα IV του ίδιου σημειώματος για τη φορολογία Φ.Π.Α.), μη επιστρεφόμενης της τυχόν προκύπτουσας τελικής αρνητικής διαφοράς. Ως προς τις ακολουθούμενες σχετικές διαδικασίες, ευνόητο είναι ότι εφαρμόζονται σε όλα τα στάδια (έλεγχος-έκθεση ελέγχου, έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ή πράξεων, συμβιβασμός, προσφυγή κ.λ.π.) οι γενικές επίσης διατάξεις.

4. Για την επεξεργασία και τον έλεγχο των ως άνω συμπληρωματικών στοιχείων, θα διενεργούνται από την αρμόδια κατά περίπτωση υπηρεσία οι αναγκαίες επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με τα τηρηθέντα στις οικείες χρήσεις βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, και με οποιοδήποτε ενδεικνυόμενο πρόσφορο αλλά και ασφαλή, μη επιδεχόμενο αμφισβητήσεις, τρόπο.

5. Σημειώνεται ότι ειδικά επί περιπτώσεων συμπληρωματικών στοιχείων που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 του πρόσφατου ν. 3283/04, με τις οποίες ήδη επεκτάθηκε η διαδικασία περαίωσης υποθέσεων του ν. 3259/04 και σε περαιωμένες υποθέσεις με συμπληρωματικά στοιχεία, τα πιο πάνω αναφερόμενα για την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων έχουν εφαρμογή μόνο επί μη περαίωσης των συμπληρωματικών στοιχείων στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης του ν. 3259/04, η οποία και πρέπει να προηγείται.

Οδηγίες σχετικά με τις ως άνω διατάξεις του ν. 3283/04 θα παρασχεθούν με νεότερη εγκύκλιο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**



Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως

327/2004

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 24-6-2004

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Σπ.Σκουτέρης, Αλ.Τζεφεράκος, Βλ. Ασημακόπουλος,

Σπ.Δελλαπόρτας, Κων.Καποτάς, Παν.Κιούσης, Ηλ.Ψώνης,

Χρυσ.Αυγερινού, *Νομικοί Σύμβουλοι*

Εισηγητής : Κων/νος Κατσούλας, Πάρεδρος ΝΣΚ

Αρ.Ερωτήματος: 1047317/1439/ΔΕ-Α'/8-6-2004 - Υπ. Οικονομίας &
Οικονομικών - Γεν. Δ/νση Φορολογικών Ελέγχων - Δ/νση Ελέγχου -
Τμήμα Α'

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν συντρέχει δυνατότης νομίμου
εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (σύμφωνα με τις
διατάξεις άρθρου 68 παρ.2 περ.β' ν.2238/94 και άρθρου 49 παρ.3
ν.2859/2000) μετά το χρόνο παραγραφής, παρά το γεγονός ότι δεν είχαν
εκδοθεί μέχρι το χρόνο αυτό αρχικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις.

Κατά το πραγματικό συνέτρεξε σωρευτικά παραγραφή αρκετών χρήσεων, για τις οποίες και λόγω όγκου υποθέσεων κατέστη ανέφικτος ο έλεγχος και η περαιώση ανέλεγκτων υποθέσεων σύμφωνα με την 10612203/ 1148/ ΔΕΕ/Α'/ Πολ. 1144 / 20-5-1998 (ΦΕΚ 526Β') και τοιουτοτρόπως δεν εξεδόθησαν σχετικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις (ως προς τον Φ.Π.Α. κλπ) (ούτε έστω και ειλικρινή) με αποτέλεσμα την 31-12-2003 ή την 27-2-2004 κατά περίπτωση (εκτός εξαιρέσεων) να συντρέξει παραγραφή. Εκ των υστέρων σε πολλές περιπτώσεις περιήλθαν στις φορολογικές αρχές επιβαρυντικά στοιχεία, τα οποία αν ήταν γνωστά πριν το χρόνο παραγραφής (κατά την ερωτώσα υπηρεσία) και σύμφωνα με τις διατάξεις της ως άνω ΠΟΛ1144/98 θα είχε διενεργηθεί έλεγχος και θα είχαν εκδοθεί εγκαίρως αρχικά φύλλα ελέγχου. Ερωτάται κατά συνέπεια αν μπορούν να εκδοθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις.

Ι. Εκ του παραπάνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Στο άρθρο 68 παρ.2 ν.2238/94 ορίζονται τα ακόλουθα:

Παρ. 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 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. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Ωσαύτως στο άρθρο 49 παρ.3 ν.2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - Α248) ορίζονται τα ακόλουθα:

Παρ. 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά τη 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 την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Στο άρθρο 84 ν.2238/94 -πλην άλλων- τα ακόλουθα:

Παρ.1:

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.

Παρ. 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.

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.

Σ.Α.Τ.Ε.

Τέλος στο άρθρο 57 ν.2859/2000 ορίζονται:

Παρ. 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. 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 δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση

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.

II. Α. Η παραγραφή είναι θεσμός δημοσίας τάξεως και για το Δημόσιο έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και δεδομένου ότι η συμπλήρωση ή όχι του χρόνου της παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο της ουσίας, αλλά πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από το φορολογούμενο (ΣτΕ 1778/95).

Στις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 και 4 ν.2238/94 -πέραν των άλλων παραγραφών που ορίζουν οι επόμενες παράγραφοι των ως άνω διατάξεων

-απαντώνται δύο παραγραφές, η κανονική (5ετής) και η κατ' εξαίρεση (10ετής) στην περίπτωση εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων (επιμηκυννομένη μάλιστα επί ένα (1) έτος και μόνον επί του εισοδήματος) όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Όμοια προβλέπει και η διάταξη 57 Ν.2859/2000 χωρίς όμως επιμήκυνση της 10ετίας.

Αν και η κατ' εξαίρεση παραγραφή στην διάταξη άρθρου 84 παρ. 4 ν. 2238/94 (10ετία) αναφέρεται σε ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, είναι φανερό ότι η αρχική εγγραφή αναφέρεται στην περ. α' δηλονότι όταν συντρέχει πράξη η παράλειψη του φορολογουμένου από πρόθεση με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, η δε συμπληρωματική εγγραφή στις περιπτώσεις συμπληρωματικών φύλλων άρθρων 68 παρ.2.

III. Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ.2 ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000 (προηγούμενης 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 οριστικοποίησώς του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς («συμβιβασμού»), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησώς με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14 ν.2198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ.4 εδ. β' άρθρου

10 ν.2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνώμ ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς δια συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις Σ.Α.Τ.Ε.

Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή 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). **Σ.Α.Τ.Ε.**

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 μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Β. Από τις διατάξεις 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 συνάγεται ότι προϋπόθεση εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων η πράξεων είναι πλήν άλλων, η έκδοση αρχικού φύλλου, διάσταση του δηλωθέντος εισοδήματος (που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο με το εξακριβούμενο δια των συμπληρωματικών στοιχείων), η επί πράξεων (Φ.Π.Α) προϋπόθεση η έκδοση αρχικής πράξεως και φόρος μεγαλύτερος από τον προσδιορισθέντα σ' αυτήν. (βλ. και ΣτΕ 2703/97, 2473/96 ως ανωτέρω).

Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών

Σ.Α.Τ.Ε.

φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω).

Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον ΦΠΑ) (κατά το πραγματικό)- εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ.β' ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).

IV. Κατά τα παραπάνω επί του ανωτέρω ερωτήματος προσήκει αρνητική απάντηση.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 29.6.2004

Ο Πρόεδρος



Χρήστος Τσακούρας

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Κωνσταντίνος Κατσούλας', written over a horizontal line.

Κωνσταντίνος Κατσούλας

Πάρεδρος ΝΣΚ



Γίνεται δεκτό,

Αθήνα 3/9/04

ο Υφυπουργός

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ