

Ανοικτές σε νέα πρόστιμα παραμένουν οι υποθέσεις εισοδήματος

ΣΤΕ 2122/2012

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος (η οποία, μάλιστα, όπως προβλέπεται στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 4 περ. η της ως άνω αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, έχει ως συνέπεια την εξαίρεση της σχετικής υποθέσεως από τη ρύθμιση της περαιώσεως ανέλεγκτων υποθέσεων) και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

ΣΤΕ 2122/2012

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 8 Φεβρουαρίου 2012 με την εξής σύνθεση: Ε. Γαλανού, Σύμβουλος της Επικρατείας, Προεδρεύουσα, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος και του αρχαιότερου της Συμβούλου, που είχαν κώλυμα, Ε. Νίκα, Γ. Τσιμέκας, Σύμβουλοι, Ειρ. Σταυρουλάκη, Β. Μόσχου, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 23 Φεβρουαρίου 2005 αίτηση:

της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στη....., η οποία δεν παρέστη, αλλά ο δικηγόρος που υπογράφει την αίτηση νομιμοποιήθηκε με συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τη Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2600/2004 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Β. Μόσχου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την αντιπρόσωπο του Υπουργού, η οποία ζήτησε την απόρριψη της υπό κρίση αιτήσεως.
Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α
Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο Ν ό μ ο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ' αριθμ. 507395/2005, ειδικό γραμματίο παραβόλου, σειράς Α), ζητείται παραδεκτώς η αναίρεση της υπ' αριθμ. 2600/2004 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία, αφού έγινε εν μέρει δεκτή έφεση της αναιρεσείουσας κατά της υπ' αριθμ. 3058/2002 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, περιορίστηκε το ύψος των καθαρών κερδών της αναιρεσείουσας κατά το οικονομικό έτος 1993 στο ποσό των 588.669 ευρώ, βάσει του οποίου έκρινε ότι πρέπει να γίνει ο υπολογισμός του οφειλόμενου από αυτήν επιπλέον φόρου, καθώς και του προσθέτου φόρου ποσοστού 137,5%, μεταρρυθμίζοντας ανάλογα το υπ' αριθμ. 358/5-12-1997 συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Με την πρωτόδικη απόφαση είχε γίνει εν μέρει δεκτή προσφυγή της κατά α) του προαναφερθέντος συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1993, με το οποίο είχαν προσδιοριστεί εξωλογιστικώς τα καθαρά έσοδά της κατά την ως άνω χρήση στο ποσό των 250.736.208 δρχ., αντί του δηλωθέντος ποσού των 30.635.143 δρχ. και β) της υπ' αριθμ. 2/5-12-1997 πράξης του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος της πρόστιμο ύψους 18.548.088 δρχ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955.

2. Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α 43) ορίζονται τα εξής: «1. Προς το σκοπό της περαιώσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, που ανάγονται σε παρελθούσες μέχρι και το έτος 1992 χρήσεις και αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και λοιπές φορολογίες σε σχέση με τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις υποθέσεις αυτές. Με την ίδια απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ως προς την παρούσα ρύθμιση, κατά παρέκκλιση από τις κείμενες διατάξεις, οι κατηγορίες των υπαγόμενων και εξαιρούμενων φορολογικών υποθέσεων, οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής και επίλυσης, ο τρόπος προσδιορισμού του βεβαιωτέου φόρου και κάθε συναφούς επιβάρυνσης, ο τρόπος βεβαίωσης, είσπραξης και καταβολής αυτών, όπως και η τυχόν χορήγηση έκπτωσης μέχρι ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) ανάλογα με το χρόνο εξόφλησης, οι όροι και οι προϋποθέσεις για τυχόν απαλλαγή, ολική ή μερική, από τις πάσης φύσεως κυρώσεις και γενικά ό,τι άλλο είναι αναγκαίο για την υλοποίηση της ρύθμισης αυτής. 2. Στο πλαίσιο της ρύθμισης του παρόντος άρθρου αποστέλλεται στο φορολογούμενο Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, που περιέχει και το ποσό του φόρου και τις τυχόν συναφείς επιβαρύνσεις, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις για την επίλυση και περαίωση της υπόθεσης, Εφόσον ο

ενδιαφερόμενος αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το περιεχόμενο του ως άνω Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και ανταποκριθεί στους τυχόν τιθέμενους όρους και προϋποθέσεις, η υπόθεση θεωρείται περαιωθείσα. Για την ως άνω αποδοχή εκ μέρους του φορολογούμενου υπογράφεται σχετική πράξη, επί του Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, από αυτόν και τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Η επίλυση αυτή συνεπάγεται όλα τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και τα καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά, κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, δεν αναζητούνται σε καμιά περίπτωση. 3. ...». Κατ' επίκληση της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1049691/3184/0009Α/27.4.1994 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 354), με την οποία ορίστηκαν στο μεν άρθρο 3 οι κατηγορίες των υπαγομένων στην εν λόγω ρύθμιση φορολογικών υποθέσεων, στο δε άρθρο 4 οι κατηγορίες των εξαιρουμένων υποθέσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και «Κάθε υπόθεση στην οποία προκύπτει αναμφισβήτητα, από έκθεση ελέγχου ή δελτίο πληροφοριών ή άλλο έγγραφο στοιχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή της ΥΠΕΔΑ. ή άλλης αρχής, η έκδοση ή η λήψη εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας» (περ. η). Εξάλλου, στην [παρ. 2 του άρθρου 68](#) του ν. [2238/1994](#) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α 151) ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, όπως είναι η επερχόμενη κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 και της υπ' αριθ. 1049691/3184/0009Α/27.4.1994 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος (η οποία, μάλιστα, όπως προβλέπεται στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 4 περ. η της ως άνω αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, έχει ως συνέπεια την εξαίρεση της σχετικής υποθέσεως από τη ρύθμιση της περαιώσεως ανέλεγκτων υποθέσεων) και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 3705/2011, 495/2009, 3293/2008, 572-

574/2007, 877/2002, 1426/2000).

3. Επειδή, στο μὲν ἄρθρο 33α του εφαρμοστέου κατὰ τον κρίσιμο χρόνο ν.δ. 3323/1955 (ΦΕΚ Α 214) ορίζεται ὅτι «1. Ο προσδιορισμὸς του καθαροῦ κέρδους των εμπορικῶν επιχειρήσεων ενεργεῖται κατὰ τας ἐπομένους διακρίσεις: α) ... β) ... γ) Ἐπί των ... επιχειρήσεων αἰτίνες δὲν τηροῦν βιβλία και στοιχεῖα ἢ τηροῦν τοιαῦτα κατωτέρας τῆς προσηκούσης κατηγορίας ἢ τηροῦν ανακριβὴ ἢ ανεπαρκὴ βιβλία και στοιχεῖα και ἐφ' ὅσον εἰς τὴν τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν ἢ ανεπάρκεια καθιστὰ ἀδύνατον τὴν διενέργειαν των ελεγκτικῶν ἐπαληθεύσεων, τὸ καθαρὸν κέρδος προσδιορίζεται ἐξωλογιστικῶς κατὰ τὰ ἐν ἄρθρω 36 οριζόμενα», στο δὲ ἄρθρο 34 παρ. 2 ἐδ. γ του αὐτοῦ ν. δ/τος ορίζεται ὅτι «Ἐπί μὴ τηρουσῶν βιβλία και στοιχεῖα του Κώδικος Φορολογικῶν Στοιχείων ἢ τηρουσῶν τοιαῦτα ανεπαρκὴ ἢ ανακριβὴ ἢ κατωτέρας τῆς προσηκούσης κατηγορίας, τὰ ακαθάριστα ἔσοδα προσδιορίζονται ἐξωλογιστικῶς ἐπὶ τῆ βάσει των ὑπὸ του Οικονομικοῦ Εφόρου διατιθεμένων στοιχείων και πληροφοριῶν περὶ τῆς ἐκτάσεως τῆς συναλλακτικῆς δράσεως τῆς επιχειρήσεως και των ἐν γένει συνθηκῶν λειτουργίας αὐτῆς...». Περαιτέρω, στο ἄρθρο 36 παρ. 1 αὐτοῦ ορίζεται ὅτι «1. Ο ἐξωλογιστικὸς προσδιορισμὸς του καθαροῦ κέρδους των εμπορικῶν επιχειρήσεων, περὶ ὧν ορίζει ἡ διάταξις του ἐδαφίου γ' τῆς παραγράφου 1 του ἄρθρου 33α, ενεργεῖται διὰ πολλαπλασιασμοῦ των ακαθάριστων ἐσόδων τῆς επιχειρήσεως ἐπὶ εἰδικούς κατὰ γενικὰς κατηγορίας επιχειρήσεων συντελεστὰς καθαροῦ κέρδους». Συναφῶς, στον Κώδικα Φορολογικῶν Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α 34) οριζόταν, κατὰ τον κρίσιμο ἐν προκειμένω χρόνο, στο μὲν ἄρθρο 43 ὅτι «1... Ὅσάκις τὰ βιβλία και στοιχεῖα κρίνονται ανεπαρκὴ ἢ ανακριβῆ, ὁ Οικονομικὸς Ἐφορος υποχρεοῦται νὰ μὴ αναγνωρίζῃ τὰ ἐκ τούτων προκύπτοντα δεδομένα ἢ οικονομικά αποτελέσματα, νὰ ἀπορρίπτῃ τὰ βιβλία και στοιχεῖα ταῦτα και νὰ προσδιορίζῃ τὰ οικονομικά αποτελέσματα ἐξωλογιστικῶς. 2... Ἀνακριβῆ κρίνονται τὰ βιβλία και στοιχεῖα ὁσάκις ... ὁ ὑπόχρεως ... δὲν ἐμφανίζει τὴν πραγματικὴν κατάστασιν, ἐκ τοιούτων δὲ πράξεων ἢ παραλείψεων ἐπηρεάζονται οὐσιωδῶς τὰ ἐκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα ἢ οικονομικά αποτελέσματα...». Ἐξάλλου, στο [ἄρθρο 30 παρ. 5](#) του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#) ΦΕΚ Α 84), ὁ ὁποῖος ἐφαρμόζεται και σε ἐκκρεμείς ἐνώπιον τῆς ἀρμόδιας Δ.Ο.Υ. φορολογικὲς υποθέσεις κατὰ τὶς διακρίσεις του [ἄρθρου 39 παρ. 11](#) αὐτοῦ, ὅπως αὐτὸ ἴσχυε ἀρχικῶς, οριζόταν ὅτι «Ἡ ἀπόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του ἐπιτηδευματία τῆς τρίτης κατηγορίας, στα ὁποῖα διαπιστώθηκαν πράξεις ἢ παραλείψεις, οἱ ὁποῖες κατὰ τὴν κρίση του προϊσταμένου τῆς Δ.Ο.Υ. συνιστοῦν ανεπάρκειες ἢ ἀνακρίβειες, ὅπως αὐτές προσδιορίζονται ἀπὸ τὸ ἄρθρο αὐτό, μπορεῖ νὰ κριθεῖ, μετὰ ἀπὸ αἴτηση του ἐπιτηδευματία, ἀπὸ τριμελὴ Ἐπιτροπὴ, πρὶν ἀπὸ τὴν κοινοποίησιν του φύλλου ἐλέγχου ἢ τῆς πράξεως. Στὴν περίπτωσιν αὐτὴ ὁ προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεοῦται νὰ κοινοποιήσῃ στον ἐπιτηδευματία σημεῖωμα με τὶς διαπιστώσεις του ἐλέγχου...». Τέλος, στὴν παρ. 1 του ἄρθρου 31 του ν. 1591/1986 (ΦΕΚ Α 50) ορίζεται ὅτι: «ἀδίκημα φοροδιαφυγῆς διαπράττει: α) . . . ζ) Ὅποιος ἐκδίδει πλαστὸ ἢ εἰκονικὸ ἢ νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθῶν ἢ παροχῆς υπηρεσιῶν ἢ ὁποιοδήποτε ἀπὸ τὰ φορολογικά στοιχεῖα που αναφέρονται στὴν περίπτωσιν γ' τῆς παραγράφου αὐτῆς . . . Θεωρεῖται εἰκονικὸ και τὸ φορολογικὸ στοιχεῖο που ἐκδόθηκε γιὰ συναλλαγὴ, διακίνηση ἢ ὁποιαδήποτε ἄλλη αἰτία ἀνύπαρκτη στο σύνολο ἢ γιὰ μέρος αὐτῆς ἢ γιὰ συναλλαγὴ που

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο. η) Όποιος... γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

4. Επειδή, κατά την έννοια του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 1591/1986, αν αποδίδεται εικονικότητα στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας (ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 4037/2011 ΣΤΕ 4039/2011 7μ., ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2006, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 511/2005 κ.α.). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. [2717/1999](#) (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 2984/2012, ΣΤΕ 1402/2011, ΣΤΕ 1773/2010, ΣΤΕ 496/2009, 1644, ΣΤΕ 2842/2007, πρβλ. ΣΤΕ 883/2002, ΣΤΕ 8/2001).

5. Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση, όπως δέχεται η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και από τις από 5-12-1997 εκθέσεις ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης....., η εκκαλούσα (ήδη αναιρεσειούσα) εταιρία έχει συσταθεί στις 2-9-1986 με έδρα τη..... και διαθέτει επίσης δεκαπέντε (15) υποκαταστήματα στην ευρύτερη περιοχή Αττικής, στη Θεσσαλονίκη, στην Πάτρα και στις Σέρρες. Κατά το οικονομικό έτος 1993 (διαχ. περίοδος 1-1-1992 έως 31-12-1992) είχε ως αντικείμενο εργασιών τη σίτιση των σπουδαστών και φοιτητών των Τ.Ε.Ι., καθώς και πανεπιστημιακών σχολών, σύμφωνα με τους όρους διακηρύξεων, η κατακύρωση των οποίων έγινε μετά από διαγωνισμό, την εκμετάλλευση κυλικείων που λειτουργούν στους χώρους των ανωτέρω ιδρυμάτων, καθώς και την εκμετάλλευση αιθουσών, τήρησε δε για την παρακολούθηση των εργασιών της βιβλία και στοιχεία Γ` κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.- Κ.Β.Σ. Με την υπ' αριθμ. 619/14-5-1993 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 δήλωσε κέρδη ισολογισμού χρήσης ύψους 30.492.951 δρχ., τα οποία αναμορφώθηκαν σε 30.635.143 δρχ., λόγω μη αναγνώρισης ορισμένων δαπανών. Ακολούθως, αυτή αποδέχθηκε στις 2-1-1995 το υπ' αριθμ. 1297/14-11-1994 ειδικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο περαιώθηκαν οριστικά, κατά τη διαδικασία του άρθρου 14 του ν.

2198/1994 και της υπ' αριθμ. 1049691/27-4-1994 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, οι εκκρεμείς υποθέσεις της φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 1990, 1991 και 1992, καταβάλλοντας συγχρόνως την πρώτη δόση ποσού 2.063.079 δρχ. από το συνολικό ποσό των 49.513.908 δρχ., που αναλογούσε στις εν λόγω χρήσεις. Στη συνέχεια, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 294/25-10-1995 εντολής του ως άνω Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε κατόπιν της διαβίβασης, με το υπ' αριθμ. 1428/25-5-1995 έγγραφο της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε.), της από 4- 4-1995 πορισματικής έκθεσης των τελωνειακών υπαλλήλων..... και, με την οποία γνωστοποιήθηκαν νέα στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της αναιρεσείουσας, διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρησή της. Κατά τον έλεγχο αυτό (σχετική η από 20-12-1995 έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου, αφού εκτιμήθηκε προεχόντως το περιεχόμενο των πιο πάνω νέων στοιχείων που περιήλθαν στη φορολογική αρχή και το περιεχόμενο των βιβλίων της εταιρίας, διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσείουσα αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της κατά τη χρήση 1992 δώδεκα (12) εικονικά τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής (τα 60/20-2-1992, 61/20-2-1992, 62/20-2-1992, 76/7-4-1992, 77/7-4-1992, 78/7-4-1992, 97/27-5-1992, 98/27-5-1992, 99/27-5-1992, 116/20-6- 1992, 117/20-6-1992 και 118/20-6-1992), συνολικής αξίας 24.066.405 δρχ., πλέον Φ.Π.Α. 1.925.312 δρχ., τα οποία φέρεται ότι εξέδωσε η ατομική επιχείρηση με ανύπαρκτη επαγγελματική δραστηριότητα και αφορούσαν σε αγορές τυποποιημένων σπορέλαιων και άλλων συναφών ειδών διατροφής (όσπρια, τυρί κλπ.), που αντιπροσωπεύουν ανύπαρκτες συναλλαγές. Με το υπ' αριθμ. 17/20-12-1995 σημείωμα ελέγχου η φορολογική Αρχή ενημέρωσε την ελεγχόμενη για τις διαπιστώσεις αυτές, οι οποίες συνεπάγονται, κατά την κρίση της, την απόρριψη των τηρηθέντων βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της και η τελευταία προσέφυγε στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., προκειμένου το ως άνω συλλογικό όργανο να αποφανθεί επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν. Με την υπ' αριθμ. 4/16- 2-1996 απόφασή της η ανωτέρω Επιτροπή έκρινε ομόφωνα ότι οι εν λόγω παραβάσεις (λήψη εικονικών τιμολογίων πώλησης - δελτίων αποστολής) ασκούν επίδραση στο κύρος των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τη χρήση 1992, θεωρώντας αυτά ανακριβή. Κατόπιν αυτών, η φορολογική αρχή, με το υπ' αριθμ. 358/5-12-1997 συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αφού προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της αναιρεσείουσας κατά την ως άνω χρήση στο συνολικό ποσό των 1.671.574.721 δρχ., καθόρισε εξωλογιστικώς το ύψος των καθαρών κερδών της στο ποσό των 250.736.208 δρχ. με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 15% (συντελεστής πινάκων 10% προσαυξημένος κατά 50 %), ενώ με την 2/5-12-1997 πράξη της επέβαλε σε βάρος της τελευταίας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955, πρόστιμο 18.548.088 δρχ. λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 1993. Προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά των πράξεων αυτών απορρίφθηκε ως αβάσιμη κατά το μέρος που στρεφόταν κατά της πρώτης πράξης (φύλλου ελέγχου), ενώ έγινε δεκτή κατά της δεύτερης πράξης, η οποία ακυρώθηκε. Περαιτέρω, κατά τα διαλαμβανόμενα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, σύμφωνα με το περιεχόμενο της από 4-4-1995 πορισματικής έκθεσης των υπαλλήλων της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. και της από 20-12-

1995 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Σ. - Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης....., που στηρίζεται στην πρώτη έκθεση, η εικονικότητα της επιχείρησης .., οδός αρ. ..., Αττικής, διαπιστώθηκε μετά από παράλληλους πολλαπλούς ελέγχους της ΥΠΕΔΑ Αθηνών και, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε., στην οποία η ΥΠΕΔΑ, με το ΕΜΠ.191/31-3-1994 έγγραφό της, έκανε γνωστό ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδιδε εικονικά τιμολόγια πώλησης μεγάλων ποσοτήτων ελαιολάδου προς διάφορες άλλες επιχειρήσεις τυποποίησης και εμπορίας ελαιολάδου. Τούτο δε διότι, σύμφωνα με το έγγραφο αυτό, η επιχείρηση, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας της, δηλαδή το 1991 που λειτούργησε τρεις περίπου μήνες (θεώρηση βιβλίων 10-9-1991), πραγματοποίησε πωλήσεις 526.769.190 δρχ., κατά δε τα έτη 1992 και 1993 πωλήσεις 2.633.044.055 και 3.199.010.980 δρχ. αντίστοιχα, ενώ κατά τις αλληπάλληλες επισκέψεις συνεργείων της ΥΠΕΔΑ στην έδρα της το κατάστημά της ήταν διαρκώς κλειστό. Επακολούθησαν επανειλημμένοι έλεγχοι των υπαλλήλων της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. και της ΥΠΕΔΑ, από τους οποίους διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: (Α) Το κατάστημα, το οποίο και κατά τους ελέγχους αυτούς βρέθηκε κλειστό, ήταν σε περιοχή απομακρυσμένη, η οποία χρησιμοποιείται κυρίως για κατοικίες, και καταλάμβανε ένα μικρό χώρο, περίπου 30 τ.μ., σε ισόγεια μονοκατοικία ιδιοκτησίας της Την ύπαρξη της επιχείρησης στο συγκεκριμένο χώρο μαρτυρούσε μόνο μία πρόχειρη επιγραφή στην πρόσοψη του κτιρίου, εντός δε του καταστήματος, όπως φαινόταν από την τζαμαρία, δεν υπήρχαν εγκαταστάσεις αποθήκευσης, παρά μόνο τέσσερις παλαιές δεξαμενές (βαρέλια) χωρητικότητας ενός τόνου η καθεμιά, ενώ, επίσης, δεν υπήρχαν έπιπλα, γραφεία και λοιπός εξοπλισμός, ούτε η στοιχειώδης υποδομή για επιχείρηση που εμφανίζεται να διακινεί τεράστιες ποσότητες ελαιολάδου ημερησίως (δεξαμενές αποθήκευσης, αντλίες, χώροι φόρτωσης και εκφόρτωσης κλπ.).(Β) Η μη λειτουργία της επιχείρησης επιβεβαιώθηκε και από περιοίκους, οι οποίοι δήλωσαν στους υπαλλήλους της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. ότι δεν αντιλήφθηκαν ποτέ να διενεργούνται φορτώσεις και εκφορτώσεις ελαιολάδου στην επιχείρηση, ούτε άνοιγε κάποιος το κατάστημα ή επισκεπτόταν αυτό. Επίσης, στους εν λόγω υπάλληλους η ιδιοκτήτρια του χώρου δήλωσε προφορικά και ενόρκως (στις 25-4-1994) ότι εκμίσθωσε τον εν λόγω χώρο σε κάποιο πρόσωπο που εμφανίστηκε ως και έκτοτε δεν είχε καμία επαφή, μαζί του, καθόσον η καταβολή του μισθώματος γινόταν είτε μέσω τραπεζικού της λογαριασμού, είτε μέσω άλλου προσώπου, ενώ η ίδια δεν αντιλήφθηκε ποτέ να λειτουργεί η επιχείρηση, ούτε να φορτώνονται ή να εκφορτώνονται ελαιόλαδα ή να απασχολούνται υπάλληλοι σ' αυτήν. (Γ) Ο εμφανιζόμενος ως ιδιοκτήτης της επιχείρησης, ο οποίος διέμενε πράγματι στη διεύθυνση αρ. στην και όχι στην οδό αρ. ... του Δήμου, όπως αναφερόταν στο μισθωτήριο συμβόλαιο και στη δήλωση έναρξης επαγγέλματος, εντοπίστηκε από όργανα του ΚΑ Παραρτήματος Ασφαλείας Αθηνών στην οδό στο να ασκεί επαιτεία έξω από κατάστημα τροφίμων, σύμφωνα δε με μαρτυρίες των περιοίκων, αλλά και του ίδιου, αυτό γινόταν σε μόνιμη βάση. Με την από 11-4-1994 ένορκη κατάθεση του προς τους υπαλλήλους της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε.. δήλωσε ότι δεν έχει επιχείρηση, ούτε έχει ασχοληθεί ποτέ με το εμπόριο ελαιολάδου και ότι κάποιοι άγνωστοι, που τον πλησίασαν μέσω του γνωστού του,

τον έπεισαν να μεταβεί στην εφορία και να υπογράψει κάποια έγγραφα, χωρίς να γνωρίζει το λόγο, καταβάλλοντας στον ίδιο το ποσό των 5.000 δρχ.. Σύμφωνα με την ίδια κατάθεση, ο, ο οποίος ήταν προχωρημένης ηλικίας (έτος γέννησης 1914), δεν είχε καμία οικονομική επιφάνεια, δεδομένου ότι συντηρείται με την επαιτεία και τη βοήθεια του φιλόπτωχου ταμείου της ενορίας του Καισαριανής και λαμβάνει σύνταξη από τον Ο.Γ.Α., ενώ, επιπλέον, στερείται στοιχειωδών γνώσεων για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις ανάλογης με την εμφανιζόμενη επιχείρηση δραστηριότητας. (Δ) Σύμφωνα με τη γραφολογική εξέταση που πραγματοποίησε αρμόδιος γραφολόγος (κ.), τα σημειώματα θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, τιμολόγια αυτής (μεταξύ των οποίων και προς την αναιρεσείουσα) και άλλα στοιχεία είχαν γραφεί από τον και τον, από τους οποίους ο τελευταίος, κατά την από 23-8-1994 κατάθεση του τυπογράφου, είχε δώσει τις παραγγελίες για την εκτύπωση των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης ... και κατέβαλε τη σχετική αμοιβή. Με βάση τα στοιχεία αυτά και τα λοιπά πορίσματα του ελέγχου, τα δύο αυτά πρόσωπα θεωρήθηκαν ότι είχαν άμεση σχέση με την ίδρυση και λειτουργία της εικονικής επιχείρησης ... αποσκοπώντας στην έκδοση εικονικών τιμολογίων πώλησης ελαιολάδου αρχικά προς την επιχείρηση «.....» (πρώην ".....") ενδιαφερόντων του και, στη συνέχεια, μέσω αυτής, στην έκδοση εικονικών τιμολογίων πώλησης ελαιολάδου κυρίως προς τις τυποποιητικές μονάδες του και της «.....» ενδιαφερόντων του Προς τούτο συνεκτιμήθηκε ότι η επιχείρηση ... η οποία δεν διέθετε δικά της μεταφορικά μέσα, φερόταν να χρησιμοποιεί το με αρ. κυκλ. Ι.Χ. φορτηγό (βυτιοφόρο) αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του, το οποίο, κατά την ίδια ημέρα και ώρα, φερόταν να μεταφέρει εμπορεύματα σε διάφορους πελάτες εκτός Αθηνών και σε μεγάλες μεταξύ τους αποστάσεις, και επιπλέον, κατά το χρονικό διάστημα από 28-12-1992 έως και 31-12-1992, εμφανιζόταν να μεταφέρει μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων, ενώ, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, βρισκόταν στο συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων της επιχείρησης ".....", όπως προέκυψε από το βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων και το 1892/31-12-1992 Τ.Π.Υ. του εν λόγω συνεργείου. Επίσης, συνεκτιμήθηκε ότι ο, ο οποίος φερόταν να πραγματοποιεί καθημερινές συναλλαγές με την επιχείρηση με τίμημα σε μετρητά, παρά τη μεγάλη αξία τους, κατέθεσε στους ελεγκτές ότι για τη διεκπεραίωση των συναλλαγών τους από το έτος 1991 μέχρι το τέλος του έτους 1993, οπότε σταμάτησε η συνεργασία τους, δεν ερχόταν σε επαφή με τον στο κατάστημά του, αλλά στην εθνική οδό ή σε διάφορες αλάνες με κάποιο, χωρίς άλλα στοιχεία, καθώς και με τον ο οποίος όμως, σύμφωνα με το από 26-4-1994 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., απεβίωσε στις 8-1-1993. (Ε) Η επιχείρηση ... εκτός από τις πωλήσεις χύμα ελαιολάδου, που εμφανίζονται να αποτελούν τον κύριο όγκο της δραστηριότητάς της, φέρεται να προμήθευε, με άλλα προϊόντα (τρόφιμα, σαπουνία, καθαριστικά κ.λ.π.), σε μικρές ποσότητες, άλλες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και την αναιρεσείουσα. Για ένα μέρος των μεταξύ τους συναλλαγών, που ανάγονται στις χρήσεις 1991 και 1992 και για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια - δελτία αποστολής και τα

λοιπά αναφερόμενα στην από 20-12-1995 έκθεση ελέγχου φορολογικά στοιχεία, η αναιρεσεύουσα εξέδωσε σε διαταγή του ΤΙΣ/8-7- 1992,/30-5-1992 και/30-4-1992 επιταγές της Τράπεζας -, οι οποίες έχουν οπισθογραφηθεί από πρόσωπο που εμφανιζόταν ως και έχουν εισπραχθεί από το, υπάλληλο της αναιρεσεύουσας, ο οποίος με την από 16-6- 1994 κατάθεσή του προς τους υπαλλήλους της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. δήλωσε ότι το ίδιο συνέβαινε και σε όλες τις συναλλαγές των δύο επιχειρήσεων. Περαιτέρω, μετά την απόρριψη των βιβλίων της αναιρεσεύουσας από την Επιτροπή του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης η από 20-2-1996 έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, που διενέργησαν τους παράλληλους ελέγχους με τους υπαλλήλους της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε., η οποία περιέχει όμοιες διαπιστώσεις με εκείνες των προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με την επιχείρηση και τις συναλλαγές της με την αναιρεσεύουσα, και εκτός αυτών, ως μόνα νέα στοιχεία, την πληροφορία ότι η επιχείρηση είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 1992, 1993 και 1994, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 1991 και 1992 και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πώλησης (πελατών) ετών 1991 και 1992. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, παρόλο που έκρινε ότι τα νεότερα αυτά στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν την κρίση περί απόρριψης των βιβλίων της αναιρεσεύουσας, κοινοποίησε σ' αυτήν το υπ' αριθμ. 17211/17-9-1996 συμπληρωματικό σημείωμα του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., με την ενημέρωση ότι μπορεί να υποβάλει το θέμα προς κρίση της Επιτροπής του ίδιου άρθρου μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών από την παραλαβή του σημειώματος.

6. Επειδή, με την έφεσή της η αναιρεσεύουσα, επαναφέροντας σχετικό ισχυρισμό της προσφυγής της, είχε προβάλει καταρχάς ότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ([άρθρου 70](#) του ν. [2238/1994](#)), δεδομένου ότι στις 18-6-1998, ημερομηνία που φέρεται ότι ματαιώθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς, δεν έγινε καμιά απολύτως συζήτηση επί της από 29-12-1997 αίτησής της, αλλά αντίθετα η όλη συζήτηση περιστράφηκε στο κατά πόσο ήταν νόμιμη η υπ' αριθμ. 4284/22-5-1998 αρνητική απάντηση του Οικονομικού Επιθεωρητή στην από 26-2-1998 αίτησή της για τη διενέργεια επανελέγχου, λόγω της ύπαρξης των νέων στοιχείων που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. 17211/17-9-1996 συμπληρωματικό σημείωμα [άρθρου 30 παρ. 5](#) του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 612/1997 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών (σχετική η 1128191/4299/πολ. 1320/10-12-1997 εγκύκλιος Δ.Ο.Υ.). Το διοικητικό εφετείο απέρριψε το σχετικό λόγο εφέσεως με την αιτιολογία ότι από το σώμα του φύλλου ελέγχου προκύπτει η μη επίτευξη διοικητικής επίλυσης διαφοράς κατά την ως άνω ημερομηνία (σχετικές οι υπογραφές των συμπραττόντων μερών), θεωρώντας, παράλληλα ότι, ακόμη και μετά την προσκόμιση νέων στοιχείων, η διενέργεια επανελέγχου επί υπόθεσης που έχει κριθεί από την Επιτροπή του [άρθρου 30 παρ. 5](#) του Κ.Β.Σ. ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του Οικονομικού Επιθεωρητή, και εν τέλει, στην ευχέρεια του συγκεκριμένου συλλογικού οργάνου, το οποίο δεν υποχρεούται σε καμία περίπτωση να διατάξει τον

επανελέγχο με βάση την γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., διαπιστώνοντας, περαιτέρω, ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση η Επιτροπή, συνεκτιμώντας την επίδραση των ως άνω νεότερων στοιχείων επί της υπόθεσης, έκρινε, εντός των ορίων της διακριτικής της ευχέρειας, ότι δεν πρέπει να εμμείνει στην προηγούμενη απόφασή της περί διενέργειας επανελέγχου και ότι τα υπάρχοντα στοιχεία αρκούν για τη συζήτηση στις 18-6-1998 του αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Με την κρινόμενη αίτηση η αιτούσα επαναφέρει τον ως άνω κατ' έφεση προβληθέντα ισχυρισμό, σύμφωνα με τον οποίο δεν τηρήθηκε η κατ' [άρθρο 70](#) του ν. [2238/1994](#) διαδικασία εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, δεδομένου ότι, κατά την συνεδρίαση της οικείας Επιτροπής συζητήθηκε μόνο το ζήτημα εάν ο Οικονομικός Επιθεωρητής είχε αρμοδιότητα ν' απαντήσει αυτός αντί της Επιτροπής στην αίτησή της για τη διενέργεια επανελέγχου. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτός ως απαράδεκτος, διότι με αυτόν πλήσσει η ανέλεγκτη αναιρετικά εκτίμηση απ' το διοικητικό εφετείο του περιεχομένου του φύλλου ελέγχου, απ' το οποίο το δικαστήριο της ουσίας βεβαιώνει ότι προκύπτει ότι δεν επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς (πρβλ. ΣΤΕ 1363/1990, 4587/1987), ανεξαρτήτως του, ότι κατά τα λοιπά, συναρτάται και με πραγματικό που δεν προκύπτει απ' την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Περαιτέρω δε ισχυρίζεται ότι το διοικητικό εφετείο δεν απάντησε στον ουσιώδη ισχυρισμό που είχε προβάλει με την έφεσή της, σύμφωνα με τον οποίο μόνο η Επιτροπή του [άρθρου 70](#) του ν. [2238/1994](#), και όχι ο Οικονομικός Επιθεωρητής είχε το δικαίωμα να αποφανθεί εάν θα έπρεπε ή όχι να γίνει ο επανελέγχος. Ο λόγος αυτός ερείδεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση διότι, κατά τα ανελέγκτως γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη, εν προκειμένω, η Επιτροπή του άρθρου 70 του ν. [2238/1994](#) «συνεκτιμώντας την επίδραση των ως άνω νεότερων στοιχείων επί της υπόθεσης, έκρινε, εντός των ορίων της διακριτικής της ευχέρειας, ότι δεν πρέπει να εμμείνει στην προηγούμενη απόφασή της περί διενέργειας επανελέγχου».

7. Επειδή, περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο θεώρησε ότι το διοικητικό πρωτοδικείο ορθά ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 και της υπ' αριθμ. 1049691/27-4-1994 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, δεχόμενο ότι η φορολογική αρχή μπορούσε να διενεργήσει έλεγχο και να εκδώσει και κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για ορισμένη περίοδο ακόμη και μετά το χρονικό σημείο κατά το οποίο είχε καταστεί οριστική, με βάση τις αναφερθείσες στη σκέψη 2 διατάξεις, η αρχική φορολογική εγγραφή, απορρίπτοντας ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβληθέντα με την έφεση της αναιρεσείουσας. Συναφώς δε θεώρησε ότι ορθά κρίθηκε από το διοικητικό πρωτοδικείο, αν και με ελλιπή αιτιολογία, ότι ήταν νόμιμη στη συγκεκριμένη περίπτωση η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με την αιτιολογία ότι η από 4-4-1995 πορισματική έκθεση των υπαλλήλων της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε., η οποία αποτέλεσε την αφορμή για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου, περιήλθε στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης μετά την οριστικοποίησή, σύμφωνα με την πιο πάνω ειδική διαδικασία, της αρχικής φορολογικής εγγραφής και, συνεπώς, αποτελεί "συμπληρωματικό στοιχείο" κατά την έννοια του άρθρου 51 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955, μαζί με την από 20-12-1995 έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολή του εν λόγω Προϊσταμένου.

Ενόψει αυτών, απέρριψε ως αβάσιμο το λόγο εφέσεως κατά τον οποίο δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, καθόσον η φορολογική αρχή, ενόψει του προαναφερόμενου ΕΜΠ. 191/31-3-1994 εγγράφου της ΥΠΕΔΑ Αθηνών προς την ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε., αλλά και της από 16-6- 1994 κατάθεσης του υπαλλήλου της αναιρεσεύουσας, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει κατά την ημέρα έκδοσης του υπ' αριθμ. 1297/14-11-1994 ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος τις δραστηριότητες του, με την αιτιολογία ότι τα στοιχεία αυτά, που εντάσσονται, άλλωστε, στο πρώτο στάδιο της έρευνας των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ Αθηνών και της ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε., δεν ήταν γνωστά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης κατά την έκδοση και αποδοχή του ένδικου εκκαθαριστικού σημειώματος. Η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη. Τούτο δε διότι, ενόψει των εκτεθέντων στη σκέψη 2, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., ήδη κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου (ή του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος, προκειμένου περί περαιώσεως, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοσή του φύλλου εκείνου, ενώ εξάλλου, προκειμένου περί βεβαιώσεως φόρου επί τη βάσει διαδικασίας περαιώσεως κατ' άρθρ. 14 παρ. 1 του ν. 2198/1994 και 8 παρ. 3 της προαναφερθείσης υπουργικής απόφασης, κρίσιμος, ως προς τη γνώση ή μη των συμπληρωματικών στοιχείων εκ μέρους του αρμοδίου για τη βεβαίωση του φόρου οικονομικού εφόρου είναι ο χρόνος της υπογραφής της οικείας πράξεως επί του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος από το φορολογούμενο και τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (ΣτΕ 3293/2008, 574/2007 κ.α.). Ως εκ τούτου, εφόσον εν προκειμένω, όπως ανελέγκτως αναιρετικά δέχεται η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η από 4-4-1995 πορισματική έκθεση των τελωνειακών υπαλλήλων και, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της αναιρεσεύουσας, διαβιβάστηκε από την ΤΕ.Δ.Ε.Ο.Ε. στον αρμόδιο για τη βεβαίωση του φόρου Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης στις 25-5-1995, ήτοι μετά την αποδοχή- υπογραφή του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος στις 4-1-1995, με νόμιμη αιτιολογία θεωρήθηκε απ' το διοικητικό εφετείο η πορισματική αυτή έκθεση «συμπληρωματικό στοιχείο», με περαιτέρω συνέπεια να κριθεί ως νόμιμη η έκδοση του ένδικου συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα απ' την αναιρεσεύουσα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

8. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι μη νομίμως απορρίφθηκε σιωπηρά ο κατ' έφεση προταθείς ισχυρισμός της αναιρεσεύουσας ότι το ένδικο συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ήταν μη νόμιμο διότι κατά παράβαση του άρθρου 45 παρ. 8 του ΚΦΣ δεν της είχε επιδοθεί προηγουμένως σημείωμα ελέγχου. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος, προεχόντως, ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως ανελέγκτως δέχεται η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (2η σελ. του 4ου φύλλου και 2η σελ. του 7ου φύλλου), αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν αντιστοίχως δύο σημειώματα ελέγχου, τα υπ' αριθμ. 17/20-12-1995 (αρχικό) και 17211/17-9-1996 (συμπληρωματικό).

9. Επειδή, ακολούθως, το διοικητικό εφετείο, αφού έλαβε υπόψη του, εκτιμώντας και αξιολογώντας συνολικά όλα μαζί τα στοιχεία που

περιλαμβάνονται, κατά τα ανωτέρω, στην από 4-4-1995 πορισματική έκθεση των υπαλλήλων της Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.Ε. και στην όμοια κατά τα ουσιώδη στοιχεία από 20-2-1996 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, βάσει των οποίων συντάχθηκαν και οι εκθέσεις ελέγχου του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης , έκρινε ότι αποδεικνύεται πλήρως ότι η επιχείρηση του ήταν εικονική, δηλαδή δεν είχε πραγματική υπόσταση, θεωρώντας ότι ορθά κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα επίμαχα τιμολόγια - δελτία αποστολής που εξέδωσε η επιχείρηση αυτή προς την αναιρεσείουσα ήταν εικονικά, υπό την έννοια ότι δεν αντιπροσωπεύουν τις αντίστοιχες δαπάνες που καταχωρίστηκαν στα βιβλία της, με την αιτιολογία ότι η αναιρεσείουσα δεν απέδειξε με νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές τις οποίες αφορούσαν τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία. Παράλληλα, θεώρησε ότι αρκεί η απόδειξη της εικονικότητας της επιχείρησης , εφόσον δεν αποδεικνύεται η καλή πίστη της αναιρεσείουσας, για την απόδειξη των φερόμενων ως εκδοθέντων από την επιχείρηση αυτή φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, και επομένως, η φορολογική αρχή δεν ήταν υποχρεωμένη να αποδείξει με περαιτέρω στοιχεία την εικονικότητα των σχετικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής και, κατ' επέκταση, την ανυπαρξία των αναφερομένων σ' αυτά δαπανών της αναιρεσείουσας. Ενόψει αυτών, απέρριψε ως αβάσιμους τους περί του αντιθέτου λόγους έφεσης, με τους οποίους προβαλλόταν ότι η επιχείρηση του ήταν υπαρκτή και ότι οι σχετικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μ' αυτήν, εφόσον, μάλιστα, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι συναλλαγές έγιναν με διαφορετικά πρόσωπα, τα οποία δεν κατονόμασε, όπως όφειλε, και εν γένει δεν αμφισβήτησε με θετικά στοιχεία την καλή πίστη της αναιρεσείουσας, με την αιτιολογία ότι η μη πραγματοποίηση των συναλλαγών προέκυπτε και από τις προαναφερόμενες ενέργειες του υπαλλήλου της αναιρεσείουσας , ο οποίος με την από 16-6-1994 κατάθεσή του επιβεβαίωσε τη χρησιμοποίηση της ίδιας μεθόδου σε όλες τις συναλλαγές της αναιρεσείουσας με τη φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ενώ η αναιρεσείουσα δεν απέδειξε ότι ο τελευταίος δεν ενεργούσε κατ' εντολή και εξουσιοδότησή της. Τέλος, απέρριψε ως αναπόδεικτο τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας, κατά τον οποίο με την υπ' αριθμ. 2746/1998 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης αθώωθηκε ο νόμιμος εκπρόσωπός της από την αντίστοιχη κατηγορία της φοροδιαφυγής, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε, και μάλιστα πρωτοδίκως, αντίγραφο της απόφασης αυτής, θεωρώντας παράλληλα αφενός ότι τέτοια αθωωτική απόφαση δεν είναι δεσμευτική, κατ' άρθρο 5 του Κ.Δ.Δ., αλλ' απλώς συνεκτιμητέα, αφετέρου δε ότι δεν αναιρεί την ανωτέρω περί εικονικότητας κρίση του το παρατιθέμενο στην έφεση περιεχόμενο αυτής, κατά το οποίο "οι συναλλαγές έγιναν με νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια που αφορούσαν και πραγματική συναλλαγή και υπαρκτό πρόσωπο πωλητή, ο οποίος μάλιστα υπέβαλε και δηλώσεις για την πληρωμή του Φ.Π.Α. από τα επίδικα αυτά τιμολόγια". Η ως άνω κρίση του διοικητικού εφετείου κατά την οποία η μεν επιχείρηση του ήταν εικονική, δηλαδή συναλλακτικώς ανύπαρκτη, με συνέπεια και οι καλυπτόμενες από τα ένδικα τιμολόγια - δελτία αποστολής εκδόσεώς του συναλλαγές να είναι εικονικές, με την έννοια ότι, οπωσδήποτε, δεν είχαν πραγματοποιηθεί με το συγκεκριμένο εκδότη, είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένες, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι απορριπτέα ως

αβάσιμα και ως απαράδεκτα στο βαθμό που πλήσσουν την ανέλεγκτη αναιρετικά εκτίμηση των αποδείξεων απ' το διοικητικό εφετείο. Τούτο δε διότι το δικαστήριο της ουσίας, αφού εξετίμησε συνολικά όλα τα ενώπιόν του αποδεικτικά μέσα, τα οποία είχαν επικαλεσθεί οι διάδικοι, σχημάτισε πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση περί της εικονικότητας των ένδικων φορολογικών στοιχείων, με το φερόμενο ως εκδότη αυτών. Ειδικότερα, το δικαστήριο της ουσίας κατέληξε στην κρίση αυτή λαμβάνοντας υπόψη του όχι μόνο τις διαπιστώσεις που αφορούν την επιχείρηση του φερόμενου ως εκδότη των ένδικων φορολογικών στοιχείων, αλλά και στοιχεία αναφορικά με τις ειδικότερες συνθήκες των φερόμενων ως καλυπτόμενων απ' αυτά ένδικων συναλλαγών της αναιρεσεύουσας με τον, όπως, κυρίως, τον τρόπο πληρωμής του τιμήματος των προϊόντων που φέρονται να διακινήθηκαν με τα ένδικα φορολογικά στοιχεία, όπως αυτός περιγράφεται στην προαναφερθείσα από 16-6-1994 κατάθεση του υπαλλήλου της αναιρεσεύουσας,, απ' την οποία προκύπτει ότι τα χρήματα που φερόταν ότι κατέβαλε η αναιρεσεύουσα, μέσω επιταγών, στον εκδότη, κατέληγαν, τελικώς, και πάλι στην ίδια. Εξάλλου, με την κρινόμενη αίτηση δεν πλήσσει το σκέλος αυτό της αιτιολογίας αυτής του διοικητικού εφετείου σχετικά με τις μνημονευθείσες συνθήκες των ένδικων συναλλαγών. Ως εκ τούτου τα προβαλλόμενα περί του ότι μη νομίμως το διοικητικό εφετείο αντέστρεψε το βάρος απόδειξης, ενόψει του ότι η φέρουσα το βάρος αποδείξεως φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε με θετικά στοιχεία την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αφορούσαν τα ένδικα φορολογικά στοιχεία που θεωρήθηκαν εικονικά, έστω και με διαφορετικά πρόσωπα, καθώς και το ότι τ' αγορασθέντα εμπορεύματα δεν χρησιμοποιήθηκαν για τον εφοδιασμό των φοιτητικών εστιών και τη σίτιση των φοιτητών, είναι απορριπτέα ως αλυσιτελή, διότι, σύμφωνα με την έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπως αυτή δίδεται στην περ. ζ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 1591/1986, ούτε η πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών με διαφορετικό πρόσωπο απ' τον, αλλά ούτε και ο εφοδιασμός των φοιτητικών εστιών με τα φερόμενα ως διακινήθέντα με τα επίδικα φορολογικά στοιχεία προϊόντα αίρει την εν προκειμένω αποδιδόμενη εικονικότητα αυτών.

10. Επειδή, το διοικητικό εφετείο, ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων περί της εικονικότητας των ένδικων συναλλαγών της αναιρεσεύουσας, έκρινε ότι είναι νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της κατά την κρίσιμη περίοδο, με την αιτιολογία ότι αυτή με το συγκεκριμένο έντεχνο τρόπο εμφάνισε στα βιβλία της ανύπαρκτα έξοδα συνολικού ποσού 24.066.405 δρχ., πλημμέλεια την οποία, ενόψει της φύσης και της έκτασής της, θεώρησε ότι είναι ουσιώδης, έστω και αν αντιπροσωπεύει μικρό σχετικά ποσοστό των κατά την έφεση συνολικών αγορών και πωλήσεών της (759.138.491 και 1.672.605.467 δρχ. αντίστοιχα), διότι κλονίζει την πίστη στην ακρίβεια και αλήθεια των εγγραφών των βιβλίων της, απορρίπτοντας ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβληθέντα. Με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι το διοικητικό εφετείο δεν απάντησε στον ουσιώδη ισχυρισμό της ότι δεν έπρεπε εν προκειμένω ν' αμφισβητηθεί το κύρος των βιβλίων της, δεδομένου ότι οι αγορές της απ' την επιχείρηση, αξίας 25.661.250 δρχ. αντιπροσώπευαν ποσοστό 2,80% του συνόλου των αγορών της ύψους 913.021.679 δρχ. και ποσοστό 1,46% του συνόλου των πωλήσεών

της ύψους 1.748.096.078 δρχ., και συνεπώς, οι ένδικες αγορές αντιπροσωπεύουν μεγέθη ασήμαντα σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της κατά την ένδικη χρήση. Ο λόγος αυτός, ανεξαρτήτως του ότι ερείδεται επί ασφαλμένης προϋποθέσεως, δεδομένου ότι τα εν προκειμένω οικονομικά στοιχεία της επιχειρήσεώς της που επικαλείται η αναιρεσείουσα αφορούν το οικονομικό έτος 1992, είναι, επιπλέον, απορριπτέος προεχόντως, ως ερειδόμενος επί ασφαλμένης προϋποθέσεως, δεδομένου ότι, αν και απαραδέκτως, κατ' άρθρο 96 παρ. 2 - 3 του ΚΔΔ (ν. [2717/1999](#) ΦΕΚ Α 97), προβληθείς το πρώτον κατ' έφεση, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα έτυχε, πάντως, αιτιολογημένης αντιμετώπισεως απ' το διοικητικό εφετείο, κατά της οποίας η αναιρεσείουσα δεν προβάλλει με την κρινόμενη αίτηση κάποια ειδικότερη αιτίαση.

11. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα στο σύνολό της.

Δια ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στην αναιρεσείουσα τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου που ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ. Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 14 Φεβρουαρίου και 2 Απριλίου 2012 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 6ης Ιουνίου 2012.

Η Προεδρεύουσα Σύμβουλος Η Γραμματέας Ε. Γαλανού Α. Ζυγουρίτσα