



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9586156  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα 18/02/2014

Αριθμός απόφασης: 312

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2<sup>α</sup> της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

**2.** Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....» , ΑΦΜ ....., με έδρα στο Μαρούσι Αττικής, οδός ..... & .....κατά της υπ' αρ. ....../2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** Την υπ' αριθ. ....../2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου ..... του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από ..... εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. ....../2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου ..... με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ποσού 349.463,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 419.355,84 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εκροών της χρήσης 2006 του αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων που φέρεται να εκδόθηκαν από την επιχείρηση ..... συνολικής αξίας 765.900,00€ με αναλογούντα ΦΠΑ 145.521,00€ που αντιστοιχεί σε διακόσια είκοσι δύο (222) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και από την επιχείρηση ..... συνολικής αξίας 1.176.950,00€ με αναλογούντα ΦΠΑ 223.620,50€ που αντιστοιχεί σε τριακόσια σαράντα τρία (343) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της η προσφεύγουσα και τα οποία με βάση την Έκθεση ΚΒΣ του ΣΔΟΕ κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και αφορούν τις μεταφορές εμπορευμάτων της. Κατά τον επανέλεγχο διενεργήθηκε νέα εκκαθάριση φόρου των επί μέρους φορολογικών περιόδων της χρήσης κατά την οποία προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 47.851,50€, προσδιορίζοντας τελικώς τη διαφορά φόρου στο ποσό ύψους 349.463,20€ και πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας ύψους 419.355,84€.

**Ιστορικό:** Την ..... εκδόθηκε από ..... η υπ' αριθ. ....../2013 εντολή επανελέγχου των χρήσεων 2004, 2005, 2006 και 2007 κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 για την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ ..... με αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα επί της οδού ..... και ..... στο Μαρούσι Αττικής. Η εντολή επανελέγχου εκδόθηκε βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου ..... μετά τη διενέργεια των τακτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν για τις ανωτέρω χρήσεις και το συμβιβασμό που ακολούθησε. Τα συμπληρωματικά στοιχεία αναφέρονται στην από ..... έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής. Το περιεχόμενο της έκθεσης αυτής αφορά τη λήψη από την ελεγχόμενη «.....» εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για μεταφορά εμπορευμάτων) εκδόσεως των επιχειρήσεων .....- διαμεσολάβηση διεθνών μεταφορών -ΑΦΜ:.....-..... Αιγάλεω - αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ......., και ..... διαμεσολάβηση ..... -ΑΦΜ:.....-..... Αιγάλεω - αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ......., στις διαχειριστικές περιόδους 2004-2009.

Η έκθεση του ΣΔΟΕ είχε αποσταλεί στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία εξέδωσε Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2004 έως και 2009.

Κατά των ανωτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ ασκήθηκαν εμπρόθεσμα προσφυγές.

Όμως η ελεγχόμενη ζήτησε δικαστικό συμβιβασμό κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4600/66 και του άρθρου 71 του Ν. 2238/94 στα πλαίσια του οποίου επήλθε επίλυση της διαφοράς, αποδεχόμενη τις διαπιστωθείσες παραβάσεις με περιορισμό των προστίμων στο 1/3.

Ο επανέλεγχος ..... διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2004 έως και 2007. Από τον επανέλεγχο εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. ....../2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι υπ' αριθμ. ....../2013 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ. Επιπλέον εκδόθηκαν Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 για τις οποίες η προσφεύγουσα ζήτησε την ένταξή της και υπήχθη στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 66 παρ. 4 του ιδίου Νόμου, καταβάλλοντας το προβλεπόμενο από την με αριθμό 1226/2013 ΠΟΛ. ποσό .

Για τον έλεγχο των χρήσεων 2008 και 2009, συνεπεία της ίδιας έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ....., επιλήφθηκε η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων και για τις πράξεις οι οποίες εκδόθηκαν, πέραν της πράξης για τη χρήση 2006 η οποία κρίνεται από την υπηρεσία μας με την παρούσα, η ελεγχόμενη υπέβαλλε αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70Α του Ν.2238/94 η οποία, σύμφωνα με το υπ'αριθμ. .... (...../2013) πρακτικό , αποφάσισε ότι η ελεγχόμενη δεν τελούσε σε γνώση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι οι δαπάνες ήταν πραγματικές διαγράφοντας τον καταλογισθέντα ΦΠΑ και αναγνωρίζοντας προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες μεταφοράς εμπορευμάτων της.

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 κλήση του σε ακρόαση η οποία έλαβε χώρα στις ..... καθώς και το υπ' αριθμ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. ....../2013 γραπτό υπόμνημα που υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

#### **Α) Ως προς τον πρώτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:**

**Επειδή**, η απόφαση της Επιτροπής του άρθρου 70 Α του Ν.2238/94 επί των ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2008 και 2009, αποτελεί ατομική διοικητική πράξη διαφορετικού διοικητικού οργάνου με την οποία κρίνονται αυτοτελώς φορολογικές διαφορές που προέκυψαν τα έτη 2008 και 2009 και η οποία έλαβε χώρα στα πλαίσια της διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών του άρθρου 70 Α του Ν.2238/94, και όχι της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας του άρθρου 70Β του Ν.2238/94 που διέπει τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης). Σε κάθε περίπτωση η κρίση της Επιτροπής του άρθρου 70<sup>Α</sup> δεν δεσμεύει την Υπηρεσία μας διότι τα ευρήματα του ελέγχου, σύμφωνα με την από ..... Έκθεση του ΣΔΟΕ, έχουν προηγηθεί της απόφασης της Επιτροπής του άρθ. 70 Α (Σχετ. το με αριθμό ...../2013 Πρακτικό) που επικαλείται η προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου η Υπηρεσία μας δύναται να διαφοροποιηθεί αρκεί η αιτιολογία της απόφασης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ., να περιλαμβάνει τη

διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της, να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Περαιτέρω, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης διασφαλίζει διαφάνεια στη διοικητική δράση επιτρέποντας στην προσφεύγουσα να γνωρίζει τους λόγους για τους οποίους η Διοίκηση προβαίνει στη συγκεκριμένη απόφαση ενώ παράλληλα δεν στερεί από την προσφεύγουσα το δικαίωμα της έννομης προστασίας καθώς καθιστά ευχερέστερο το δικαστικό έλεγχο σε περίπτωση που η προσφεύγουσα εταιρεία προσφύγει στα δικαστήρια.

**Επειδή**, οι φορολογικές πράξεις που αναφέρονται σε διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους, έστω και αν αφορούν στο ίδιο αντικείμενο φόρου, δεν είναι συναφείς και ως εκ τούτου κρίνονται αυτοτελώς και ανεξάρτητα από τις άλλες χρήσεις σύμφωνα πάντα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Σχετ. ΣτΕ 1211/2005).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/99): *«Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα»*. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δεδικασμένο είναι η κυριότερη έννομη συνέπεια της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης. Με την έννοια αυτή το δεδικασμένο μπορεί να δημιουργηθεί μόνο από δικαστικές αποφάσεις και επομένως οι διοικητικές πράξεις ακόμη και αν είναι απρόσβλητες, δε δημιουργούν δεδικασμένο.

## **Β) Ως προς τον δεύτερο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:**

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, που διενέργησε τον επανέλεγχο βάσει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων συνεπεία της από ..... Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και του άρθρου 49§3 του Ν.2859/00 και σε καμία περίπτωση δεν δεσμεύεται από την αυτοτελή κρίση της Επιτροπής του άρθ. 70<sup>Α</sup> παρά μόνο από την Έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και τις διαπιστώσεις της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου δεν ευσταθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση και είναι απορριπτέος.

## **Γ) Ως προς τον τρίτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:**

**Επειδή**, από σχετική νομολογία του ΣτΕ ( Βλ.απόφ. ΣτΕ 117/2013) : «...το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του ΚΒΣ ...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία ΦΠΑ εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής;

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παράγρ. 3 του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000, ΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ και οι ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ που έγιναν ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ σε ΤΡΙΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΕΣ επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη ΛΗΠΤΡΙΑ επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, τα δεδομένα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ..... αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και δεδομένου ότι αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση των παραβάσεων του ΚΒΣ (Βλ.ΣτΕ 1392/1993) τις οποίες αποδέχτηκε η προσφεύγουσα με το οικείο πρακτικό συμβιβασμού, η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, συμπληρωματικής πράξης για τη χρήση 2006.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β) του ν. 2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12, παρ.9-12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφονται μεταξύ άλλων τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων. Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ , τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από την φερόμενη ως εκδότρια των στοιχείων ....., κρίθηκαν εικονικά διότι η ως άνω δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ αλλά συστάθηκε από την ..... με υποκρυπτόμενα πρόσωπα τους ..... και ....., με πιθανή συνδρομή του υπαλλήλου του λογιστικού γραφείου .....

Η ως άνω έκανε έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ. .... την ....., όμως δεν έχει υποβάλει μέχρι σήμερα μεταβολές ή δήλωση διακοπής εργασιών, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών για κανένα έτος. Επίσης τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από την φερόμενη εκδότρια των στοιχείων ..... κρίθηκαν εικονικά διότι η ως άνω δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ αλλά συστάθηκε στις ..... με εμφανιζόμενο ως μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον ....., κάτοικο ..... που ενήργησε ως παρένθετο πρόσωπο, με υποκρυπτόμενα πρόσωπα τους ..... και ....., με πιθανή συνδρομή του υπαλλήλου του λογιστικού γραφείου ....., προκειμένου να εκδώσουν και διοχετεύσουν στην αγορά πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα δεν πληρούν τους οριζόμενους από τις ισχύουσες διατάξεις όρους και τυπικές προϋποθέσεις και ως εκ τούτου δεν μπορούν να θεωρηθούν νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπάρκειας στην αιτιολόγηση της Έκθεσης Επανελέγχου δεν ευσταθεί καθόσον η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα από τους ισχύοντες νόμους.

#### **Δ) Ως προς τον τέταρτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:**

**Επειδή** σύμφωνα με την από ..... Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ..... , διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο το εκδότη και εν συνεχεία καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις σε βάρος της ελεγχόμενης – λήπτριας - επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/97.

**Επειδή** τις παραβάσεις αυτές αποδέχθηκε στα πλαίσια δικαστικού συμβιβασμού κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4600/66 και του άρθρου 71 του Ν. 2238/94. σε συνδυασμό με τις διατάξεις της άρθρου 9§4 του Ν.2523/97, η διαφορά θεωρείται επιλυθείσα και το συντασσόμενο πρακτικό συμβιβασμού το οποίο υπογράφεται και από τα δύο μέρη, θεωρείται πράξη αμετάκλητη

και οριστική κατά τα οριζόμενα της παρ.6 του άρθ.70 του Ν.2238/94, προσδίδοντάς του ισχύ «δεδικασμένου» με την έννοια ότι έχει συναινετικό χαρακτήρα ως προϊόν προαιρετικής σύμπραξης του φορολογουμένου και κατ' επέκταση το καθιστά δεσμευτικό έναντι των δύο μερών. Επιπλέον θεωρείται ότι κατά τη διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ασκήθηκε και εξαντλήθηκε το δικαίωμα ακροάσεώς του, ώστε το οικείο πρακτικό να είναι άμεσα εκτελεστό και απρόσβλητο ενώπιον δικαστηρίων. (Βλ.Σχετ. ΝΣΚ 37/2013, ΣτΕ 1392/1993, ΣτΕ 95/2008).

**Επειδή** από την πράξη αποδοχής και συμβιβασμού από μέρους της προσφεύγουσας των παραβάσεων του ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων που καταλογίστηκαν σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής και σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται η καλή πίστη της. Άλλωστε η προσφεύγουσα, κατά το χρόνο διενέργειας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διατηρούσε κάθε δικαίωμα προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων σε περίπτωση αμφισβήτησης των παραβάσεων που της καταλογίστηκαν.

**Επειδή**, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

**Επειδή** από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) τα στοιχεία που εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία πρέπει να είναι γνήσια, αξιόπιστα και ορθά τόσο από τυπικής απόψεως όσο και από απόψεως περιεχομένου (Βλ. C-368/09 σκ.13, 25).

**Επειδή**, η υπόθεση C-563/11, όπως και οι άλλες αποφάσεις του Δ.Ε.Ε. που επικαλείται η προσφεύγουσα, αφενός αφορούν διαφορετικές υποθέσεις που κρίνονται κατά περίπτωση από το Δ.Ε.Ε., αφετέρου η ως άνω υπόθεση αναφέρεται σε αποδέκτη εικονικών τιμολογίων που τελούσε σε καλή πίστη που εν προκειμένω δεν έχει εφαρμογή διότι από την πράξη αποδοχής και συμβιβασμού από μέρους της προσφεύγουσας των παραβάσεων του ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων που καταλογίστηκαν σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ, δεν αποδεικνύεται η καλή πίστη της.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 267 της συνθήκης για τη λειτουργία της Ε.Ε. αρμόδιο όργανο για την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων ενώπιον του Δ.Ε.Ε. ενόψει των τυχόν ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπόθεσης, είναι τα δικαστήρια των κρατών μελών στα οποία εναπόκεινται να εκτιμούν για το αν είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής απόφασης προκειμένου να εκδώσουν τη δική τους απόφαση, να παραπέμψουν το ζήτημα στο Δ.Ε.Ε. για να αποφανθούν επ' αυτού. (Βλ. C-392/09 σκ.22)

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του ν.2523/97 όπως ισχύει, τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

του με αριθ. .... Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που αφορά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2006–31.12.2006),ήτοι:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

ΦΠΑ και Προσαυξήσεις Φόρου : **768.819,04€**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 349.463,20        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 419.355,84        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>768.819,04</b> |

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

**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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).