



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1073

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδούαρ. ..., κατά της με αρ.//.../20-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/ 4-5-2018 Συμπληρωματικά Στοιχεία – Πρόσθετοι Λόγοι της προσφεύγουσας.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 8/2/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/17-5-2018 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/.../20-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **130.749,00 €**, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 326.873,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 75.180,79 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../3/8-8-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2010 και 2011. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή : α) το με αρ. πρωτ./2012 Πληροφοριακό Δελτίο της πρώην Δ.Ο.Υ., που αφορά σε έλεγχο της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....», σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω εταιρία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα και β) το με αρ. πρωτ./26-6-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας, η επιχείρηση «..... ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, η επιχείρηση «..... ΑΦΜ.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2009, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 35.000,00 € και στη χρήση 2010, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 50.000,00 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., για τις ανωτέρω παραβάσεις δεν καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμα, διότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 και 2010 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων έχει παραγραφεί.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.αποδεχόμενος τα πορίσματα της από 25/6/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία, η επιχείρηση «..... ΑΦΜ.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2009, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 169.695,00 €, στη χρήση 2010, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 271.000,00 € και στη χρήση 2011, δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €, καταλόγισε στην προσφεύγουσα το προσβαλλόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ. μόνο στη χρήση 2011, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στις χρήσεις 2009 και 2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης ως προς την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015.
2. Ως προς την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη. Έλλειψη αιτιολογίας.
3. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος της καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
4. Η διαδικασία ελέγχου δεν είναι νόμιμη, καθώς ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελοῦς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς

εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω

πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.... »

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη

χρήση 2011, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του π.δ. 186/92, καθώς οι διατάξεις του Ν.4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 1/1/2014 και μετά, και καθώς κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη χρήση 2011 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....» και ως εκ τούτου επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου, στην περίπτωση που υφίστατο ΑΕΠ μέχρι και το χρόνο που ήταν σε ισχύ οι προαναφερόμενες διατάξεις. Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013, η ανωτέρω κύρωση ανέρχονταν στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη, τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997, όσο και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 γ' του Ν.4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου για την επιβολή του προστίμου, βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής

εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή

εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητη και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.....

Τέλος είναι δυνατόν, τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται. “

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 46 (χρονοδιάγραμμα κατασκευής) του ν. 3669/2008** (Κύρωση της Κωδικοποίησης νομοθεσίας κατασκευής Δημοσίων Έργων), ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε σύμβαση κατασκευής έργου ορίζεται προθεσμία για την περάτωσή του στο σύνολο και κατά τμήματα. Μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της σύμβασης, ο ανάδοχος με βάση την ολική και τις τμηματικές προθεσμίες, συντάσσει και υποβάλλει στη διευθύνουσα υπηρεσία το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του έργου.....

3. Το εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα αποτελεί το αναλυτικό πρόγραμμα κατασκευής του έργου. Το χρονοδιάγραμμα αναλύει ανά μονάδα χρόνου και πάντως ανά ημερολογιακό τρίμηνο τις εργασίες που προβλέπεται να εκτελεσθούν.

4. Ο ανάδοχος κατασκευής του έργου υποχρεούται επίσης μέσα σε έναν (1) μήνα από την υπογραφή της σύμβασης να συντάξει και να υποβάλει οργανόγραμμα του εργοταξίου, στο οποίο θα περιγράφονται λεπτομερώς τα πλήρη στοιχεία στελεχών, εξοπλισμού και μηχανημάτων που θα περιλαμβάνει η εργοταξιακή ανάπτυξη για την εκτέλεση του έργου.»

Με το άρθρο 36 (Διοίκηση του έργου – επίβλεψη) του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η διοίκηση των έργων ασκούνται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου (διευθύνουσα ή επιβλέπουσα υπηρεσία), η οποία ορίζει τους τεχνικούς υπαλλήλους που θα ασχοληθούν ειδικότερα με την επίβλεψη, προσδιορίζει τα καθήκοντά τους όταν είναι περισσότεροι από έναν, παρακολουθεί το έργο τους και γενικά προβαίνει σε κάθε νόμιμη ενέργεια και ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των έργων.

2. Η διευθύνουσα υπηρεσία ορίζει ως επιβλέποντες και βοηθούς

3. Στα καθήκοντα των επιβλεπόντων περιλαμβάνονται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών και γενικά η τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο. Οι βοηθοί των επιβλεπόντων ασκούν τα καθήκοντα που τους ανατίθενται και έχουν ανάλογες ευθύνες.....»

Με το άρθρο 47 (Ημερολόγιο του έργου) ορίζεται ότι : «1.Για κάθε εργολαβία, με μέριμνα του αναδόχου τηρείται ημερολόγιο σε βιβλιοδετημένα διπλότυπα αριθμημένα φύλλα. Το ημερολόγιο συμπληρώνεται καθημερινά και αναγράφονται, με συνοπτικό τρόπο, σε αυτό στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες που επικρατούν, αριθμητικά στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό κατά κατηγορίες, τα χρησιμοποιούμενα μηχανήματα, τα προσκομιζόμενα υλικά, τις εκτελούμενες εργασίες, τις εργαστηριακές εξετάσεις, τις εντολές και παρατηρήσεις των οργάνων επίβλεψης, τυχόν έκτακτα περιστατικά και κάθε άλλο σχετικό με το έργο σημαντικό πληροφοριακό στοιχείο.

2. Το ημερολόγιο υπογράφεται από εντεταλμένο όργανο της επίβλεψης και τον εκπρόσωπο του αναδόχου. Το ένα αποκοπτόμενο φύλλο περιέρχεται στη διευθύνουσα υπηρεσία. Οι εγγραφές στο ημερολόγιο αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες, τη δύναμη απασχολούμενου προσωπικού και μηχανημάτων και γενικά για την παροχή εικόνας προόδου του έργου.

3. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί πάντα να ορίσει την εγγραφή στο ημερολόγιο συμπληρωματικών πληροφοριών ή άλλων στοιχείων που προσιδιάζουν στο συγκεκριμένο έργο ή να ζητήσει από τον ανάδοχο την τήρηση και άλλων στατιστικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις μικρών έργων μπορεί η διευθύνουσα υπηρεσία να ορίσει την τήρηση του ημερολογίου κατά άλλο συνοπτικότερο τρόπο, την τήρηση του κατά εβδομάδα ή άλλο χρονικό διάστημα ή και τη μη τήρηση ημερολογίου.»

Με το άρθρο 52 (Επιμετρήσεις), του ιδίου νόμου ορίζεται ότι : «1. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου λαμβάνονται όλα τα αναγκαία στοιχεία για την επιμέτρηση των ποσοτήτων των εκτελούμενων εργασιών. Οι επιμετρήσεις συντάσσονται με μέριμνα και δαπάνη του αναδόχου και υπόκεινται στον έλεγχο της υπηρεσίας. Τα επιμετρητικά στοιχεία λαμβάνονται από κοινού από τον επιβλέποντα και τον εκπρόσωπο του αναδόχου, καταχωρούνται σε επιμετρητικά φύλλα εις διπλούν, που υπογράφονται από τα δύο μέρη και καθένα παίρνει από ένα αντίγραφο.

2. Στο τέλος κάθε μήνα ο ανάδοχος συντάσσει επιμετρήσεις κατά διακριτά μέρη του έργου για τις εργασίες που εκτελέσθηκαν τον προηγούμενο μήνα. Η επιμέτρηση περιλαμβάνει για κάθε εργασία συνοπτική περιγραφή της με ένδειξη του αντίστοιχου άρθρου του τιμολογίου ή των πρωτοκόλλων κανονισμού τιμών μονάδας νέων εργασιών, που εκτελέσθηκαν και τα αναγκαία γι' αυτό επιμετρητικά σχέδια και διαγράμματα, με βάση τα στοιχεία απευθείας καταμέτρησης των εργασιών ή των πρωτοκόλλων της επόμενης παραγράφου. Οι επιμετρήσεις, συνοδευόμενες από τα αναγκαία επιμετρητικά σχέδια, υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο, αφού υπογραφούν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία μετά την παραβολή προς τα επιμετρητικά στοιχεία, τον έλεγχο και τυχόν διόρθωση των

υπολογισμών, εγκρίνει τις επιμετρήσεις και τις κοινοποιεί στον ανάδοχο. Η κοινοποίηση αυτή θεωρείται πράξη της διευθύνουσας υπηρεσίας κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 76 του παρόντος και ο ανάδοχος αν δεν αποδέχεται τις διορθώσεις μπορεί να ασκήσει το προβλεπόμενο δικαίωμα της ένστασης.....

5. Δύο (2) μήνες το αργότερο μετά τη βεβαιωμένη περάτωση του έργου ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να υποβάλει στη διευθύνουσα υπηρεσία τυχόν επί μέρους επιμετρήσεις που λείπουν και την «τελική επιμέτρηση», δηλαδή τελικό συνοπτικό πίνακα που ανακεφαλαιώνει τις ποσότητες όλων των τμηματικών επιμετρήσεων και των πρωτοκόλλων της παραγράφου 3. Αν αυτές έχουν ελεγχθεί από τη διευθύνουσα υπηρεσία, οι ποσότητες τίθενται όπως διορθώθηκαν, έστω και αν εκκρεμούν κατ' αυτών ενστάσεις του αναδόχου ή αιτήσεις θεραπείας.

Η τελική επιμέτρηση υπογράφεται από τον ανάδοχο με την ένδειξη «όπως συντάχθηκε από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία έχει υποχρέωση να προβεί στον έλεγχο της τελικής επιμέτρησης, μέσα σε δύο (2) μήνες από την υποβολή της και να κοινοποιήσει στον ανάδοχο την ελεγμένη και τυχόν διορθωμένη επιμέτρηση. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 έχει εφαρμογή για την τελική επιμέτρηση.

Με το άρθρο 53 Λογαριασμοί – Πιστοποιήσεις, ορίζεται ότι : «1. Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών. Αν από τον ανάδοχο κατασκευασθούν εργασίες πέρα από τις προβλεπόμενες στο χρονοδιάγραμμα, ο κύριος του έργου έχει το δικαίωμα να αναβάλει την πληρωμή των επιπλέον εργασιών, ώστε να συμπίσει με τα προβλεπόμενα στο χρονοδιάγραμμα. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται όταν στη σύμβαση προβλέπεται πρόσθετη καταβολή (πριμ) στον ανάδοχο για τη γρηγορότερη περάτωση του έργου.

2. Η πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών πληρωμών όσο και της οριστικής πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος, καθώς και η εκκαθάριση όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων από την εργολαβική σύμβαση, γίνεται με βάση τους λογαριασμούς και τις πιστοποιήσεις.

3. Μετά τη λήξη κάθε μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου που τυχόν ορίζει η σύμβαση για τις τμηματικές πληρωμές, ο ανάδοχος συντάσσει λογαριασμό των οφειλόμενων σε αυτόν ποσών από εργασίες που εκτελέστηκαν.

Οι λογαριασμοί αυτοί στηρίζονται στις καταμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα παραλαβής αφανών εργασιών. Κατ' αρχήν απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες που δεν έχουν καταμετρηθεί. Για τμήματα του έργου που, κατά την κρίση του επιβλέποντα μηχανικού, δεν ήταν δυνατή η σύνταξη επιμετρήσεων κατά διακριτά και αυτοτελώς επιμετρήσιμα τμήματα του έργου, επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες βάσει προσωρινών επιμετρήσεων, για τις οποίες όμως έχουν ληφθεί επιμετρητικά στοιχεία. Η τελευταία αυτή εξαίρεση γίνεται μόνο για τον πρώτο μήνα, μετά την εκτέλεση της εργασίας.

Με το άρθρο 68 (Υπεργολαβία), ορίζεται ότι : «1. Όταν συνάπτεται σύμβαση μίσθωσης έργου μεταξύ του αναδόχου δημόσιου έργου και εργοληπτικής επιχείρησης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του παρόντος για την κατασκευή μέρους του έργου που έχει αναληφθεί από τον ανάδοχο (Υπεργολαβία), ο υπεργολάβος θεωρείται "εγκεκριμένος" με τις συνέπειες του παρόντος, μετά από έγκριση του κυρίου του έργου ή του φορέα κατασκευής όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Ο υπεργολάβος έχει τα αντίστοιχα προσόντα για την εκτέλεση του έργου που αναλαμβάνει και ανήκει σε τάξη και κατηγορία έργου, αντίστοιχη με το ποσό της σύμβασης Υπεργολαβίας και

β) Ο ανάδοχος, πριν από την εγκατάσταση του υπεργολάβου στο έργο έχει γνωστοποιήσει στον κύριο του έργου ή στον φορέα κατασκευής τη σύμβαση Υπεργολαβίας.

Ο ανάδοχος του έργου πρέπει να διατηρεί ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ποσού της σύμβασης του με τον κύριο του έργου ή τον φορέα κατασκευής, αφού ληφθούν υπόψη όλες οι συμβάσεις υπεργολαβιών που έχουν εγκριθεί.

Ο κύριος του έργου ή ο φορέας κατασκευής μπορούν με απόφαση τους, που εκδίδεται μέσα σε αποκλειστική Προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την ανωτέρω γνωστοποίηση, να μην εγκρίνουν την Υπεργολαβία αυτή.

Στα έργα με προϋπολογιζόμενη δαπάνη μεγαλύτερη του ορίου εφαρμογής της εκάστοτε ισχύουσας σχετικής Οδηγίας η αναθέτουσα αρχή μπορεί να υποχρεώσει με τη διακήρυξη τους διαγωνιζόμενους, στην περίπτωση που αναδειχθούν ανάδοχοι, να αναθέσουν σε τρίτους υπεργολάβους συμβάσεις που αντιπροσωπεύουν κατά μέγιστο όριο το τριάντα τοις εκατό (30%) της συνολικής αξίας των έργων που αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης. Στην περίπτωση αυτή η διακήρυξη αναφέρει τα στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν από τους διαγωνιζόμενους για την απόδειξη της συνεργασίας. Κατά την υπογραφή της σύμβασης εκτέλεσης ο ανάδοχος οφείλει να προσκομίσει την υπεργολαβική σύμβαση, εφαρμοζόμενης κατά τα λοιπά της κείμενης νομοθεσίας για την έγκριση της Υπεργολαβίας. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί να χορηγήσει Προθεσμία στον ανάδοχο και κατ' αίτηση του, για την προσκόμιση της υπεργολαβικής σύμβασης με τον αρχικώς προταθέντα υπεργολάβο ή άλλον που διαθέτει τα αναγκαία κατά την κρίση της υπηρεσίας αυτής προσόντα, εφόσον συντρέχει σοβαρός λόγος. Η διευθύνουσα υπηρεσία υποχρεούται να κινήσει τη διαδικασία έκπτωσης του αναδόχου, εφόσον δεν συνάψει εν τέλει την υπεργολαβική σύμβαση.

2. Η έγκριση της Υπεργολαβίας έχει τις εξής συνέπειες:

α) Το ποσό της σύμβασης της Υπεργολαβίας, όπως αυτό προκύπτει ιδίως από τα τιμολόγια που εκδίδονται από τον υπεργολάβο προς τον ανάδοχο, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της εμπειρίας και του ορίου του ανεκτέλεστου μέρους εργολαβιών δημόσιων έργων του υπεργολάβου.

β) Το ποσό της σύμβασης της Υπεργολαβίας, όπως αυτό προκύπτει ιδίως από τα τιμολόγια που εκδίδονται από τον υπεργολάβο προς τον ανάδοχο αφαιρείται από το ανεκτέλεστο του αναδόχου.

Για το ποσό της σύμβασης Υπεργολαβίας ο ανάδοχος δεν δικαιούται πιστοποιητικό εμπειρίας για

χρήση στο Μ.Ε.ΕΠ, ενώ τα στελέχη του αναδόχου δικαιούνται πιστοποιητικό εμπειρίας, το οποίο για την εξέλιξη στο Μ.Ε.Κ. ανάγεται στο μισό του χρόνου επίβλεψης.»

Με το άρθρο 69 (Όροι και διαδικασία έγκρισης Υπεργολαβίας), ορίζεται ότι : «1. Για την αναγνώριση υπεργολάβου ως εγκεκριμένου με τις συνέπειες της παραγράφου 2 του άρθρου 68, υποβάλλεται στη διευθύνουσα υπηρεσία κοινή αίτηση του αναδόχου και του υπεργολάβου. Ως προς την υποβολή της αίτησης και το ελάχιστο περιεχόμενο του συμφωνητικού σύναψης σύμβασης έργου μεταξύ του αναδόχου και του υπεργολάβου, εφαρμόζονται αναλογικώς όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 67 του παρόντος. Επιπλέον στο συμφωνητικό της Υπεργολαβίας πρέπει να αναφέρονται συγκεκριμένα οι εργασίες ή το μέρος του έργου που αναλαμβάνει ο υπεργολάβος, καθώς και η αξία της σύμβασης Υπεργολαβίας.

2. Η απόφαση έγκρισης ή μη της σύναψης της σύμβασης της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνεται από τη διευθύνουσα υπηρεσία, μέσα στην αποκλειστική Προθεσμία των δεκαπέντε (15) ημερών που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 68 του παρόντος ως προς δε την κοινοποίηση της, καθώς και για την έκδοση σχετικής βεβαίωσης, για την αυτοδίκαιη έγκριση και για τα εκδιδόμενα από την Υπηρεσία πιστοποιητικά Μ.Ε.Κ. και Μ.Ε.ΕΠ. και τις κάθε είδους σχετικές βεβαιώσεις ισχύουν, εφαρμοζόμενα αναλογικώς, όσα ορίζονται στις παραγράφους 5, 6 και 8 του άρθρου 67 του παρόντος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει έδρα στην οδό, με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών, τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα, την εκμετάλλευση ακινήτων, τα χωματουργικά έργα με ίδια ή μισθωμένα μέσα, οι μισθώσεις οχημάτων και παρελκόμενων για την απομάκρυνση υλικών, η μεταποίηση, διαλογή και εμπορία αδρανών υλικών, η κατασκευή και εκμετάλλευση σταθμών παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές και οι γενικές κατασκευαστικές εργασίες έργων υποδομής. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2011, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €, πλέον ΦΠΑ 75.180,79 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....», για χωματουργικές εργασίες.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Η εκδότρια υπέβαλε την από 8/11/2007 Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», με έδρα την Από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλώσει την από 24/04/2006, έγγαμη σχέση της με τον Η φορολογική αρχή στα πλαίσια

διενεργηθέντος ελέγχου, κατάσχε με την από 21/1/2013 έκθεση κατάσχεσης, ορισμένα βιβλία και στοιχεία, ενώ για τα υπόλοιπα, παρέλαβε την από 12/03/2013 υπεύθυνη δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της. Παράλληλα, την ίδια ημέρα δήλωσε προφορικά στην φορολογική αρχή, ότι με το αριθμ. .../18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης, αγόρασε από την επιχείρηση «..... ΑΦΜ» το μηχάνημα έργου με περιγραφή «ΚΑΙΝ. ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ NEW HOLLAND B 90 B N8GH21464» καθαρής αξίας 57.317,07€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο εν τέλει δεν έθεσε σε λειτουργία, καθότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων του. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Η ίδια δηλώνει ότι εκτέλεσε τις χωματουργικές εργασίες με τα υπ' αριθμ. και, τα οποία, σύμφωνα με το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων του taxis, ανήκουν στο Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, φέρεται να εκτέλεσε στην πενταετία που ακολούθησε από της έναρξης της δραστηριότητάς της και μέχρι την 31/12/2012, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τρίτους, οι υποτιθέμενες προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι κυρίως εκσκαφή, φόρτωση, διάστρωση, διαμόρφωση και μεταφορά μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών, άλατος, με τη χρήση οχημάτων, φορτωτή (φορτωτή 540 international), τσάπας (τσάπας 922 λιπχερ), τσαπάκι, φορτηγά (4αξονικά). Σε αρκετά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η περιγραφή στην παρεχόμενη υπηρεσία είναι ελλιπής - γενική και ο γραφικός χαρακτήρας αλλάζει από λήπτη σε λήπτη. Η ελεγχόμενη για να φαίνεται συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις της στο Δημόσιο, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας εισοδήματος με εικονικά ποσά, φροντίζοντας ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ισόποσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μη ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το νεαρό της ηλικίας της (κατά τον χρόνο υποβολής της έναρξης δραστηριότητας στις 20/10/2007, ήταν είκοσι (20) ετών, στις 22/12/2008 έγινε μητέρα στο δεύτερο τέκνο της) αλλά και το γεγονός ότι δεν διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, δεν κατείχε επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα και αφού διαπίστωσε την καταχώρηση των υπό κρίση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα βιβλία της προσφεύγουσας, εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό και ενδελεχή έλεγχο στην δική της επιχείρηση, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών. Επίσης προσθέτει, ότι ακόμη και αν η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις, το γεγονός αυτό δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε ότι όλες οι συναλλαγές της ήταν εικονικές, η δε πραγματική καταβολή του τιμήματος εκ μέρους της λήπτριας αναιρεί την ανυπαρξία της συναλλαγής. Τέλος ισχυρίζεται ότι και μόνο το γεγονός ότι για την επίδικη χρήση ήταν πελάτης της νομίμως λειτουργούσας και συναλλακτικώς υπαρκτής εκδότριας επιχείρησης δεν την καθιστά λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/ 4-5-2018 έγγραφό της προς την υπηρεσία μας προσκόμισε τα εξής συμπληρωματικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει το αληθές των συναλλαγών της με την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων εταιρία:

1. Φωτοαντίγραφα των υπεργολαβικών συμβάσεων που υπέγραψε η προσφεύγουσα με την εταιρία «.....», η οποία αποτελεί μέρος της Κατασκευαστικής Κοινοπραξίας Μαλιακός- Κλειδί.
2. Φωτοαντίγραφο του από 24/11/2010 ιδιωτικού συμφωνητικού συμβάσεως υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με την «.....».
3. Φωτοαντίγραφα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και τιμολογίων τεχνικών έργων εκδόσεως της προσφεύγουσας με πελάτη την «.....».
4. Φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με τονγια την εκτέλεση των έργων «ΒΕΛΤΙΩΣΗ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ – ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΔΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ - Ζ' ΕΡΓΟΛΑΒΙΑ : ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΑΦΑΛΤΙΚΩΝ ΟΔΟΣΤΡΩΜΑΤΩΝ» της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, «Βελτίωση υφιστάμενης αγροτικής οδοποιίας στη θέση ΠΛΙΤΣΚΟ - ΠΡΟΣΗΛΙΟ» του Δήμου, «Κατασκευή κρασπεδορείθρων και οδοστρωμάτων ενότητας καπνικού σταθμού» του Δήμου και «Συντήρηση-εμπλουτισμός δικτύων ύδρευσης στα Δ.Δ. του Δήμου» του Δήμου
5. Φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με τον για την εκτέλεση των έργων «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού Νεοκαισάρειας» και «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού Γανόχωρας» της Δ.Ε.Υ.Α.
6. Φωτοαντίγραφα επιταγών συνολικής αξίας 339.000,00 € που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την

Επειδή στην κρίση περί εικονικότητας, εν προκειμένω, κατέληξε η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχανήμα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€, ενώ παράλληλα η επιχείρηση δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους, 24.752,12 €, 56.032,68 €, 154.363,17 €, 56.132,06 € και 31.750,57 €, αντίστοιχα, και καθαρά κέρδη 13.662,24 €, 13.681,65 €, 1.301,63€, 4.647,79 € και 9.633,93 €, αντίστοιχα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο.

Επειδή, ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στην από 23/08/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. στοιχεία, καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα και ειδικότερα το γεγονός ότι :

- η προσφεύγουσα είναι από τις 24/4/2006 παντρεμένη με τον του, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./13 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου Ο σύζυγος της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ., έκανε στις 30/01/2006 έναρξη επαγγέλματος με δραστηριότητα «ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ» και είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία,

- από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων του υποσυστήματος TAXIS της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι τα με αριθμ. και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης ανήκουν στον, πατέρα του και πεθερό της προσφεύγουσας,

- το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα με αριθμ. .../18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης αγαθών της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με το οποίο μεταβιβάστηκε

στην εκδότρια «.....» ένας καινούριος εκσκαφέας φορτωτής τύπου NEW HOLLAND B 90 B, αξίας 48.000,00 €, δεν καθίσταται ικανό να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων δήλωσε ενώπιον της φορολογικής αρχής, ότι το εν λόγω μηχάνημα δεν τέθηκε σε λειτουργία, διότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων. Περαιτέρω, οι προσκομιζόμενες υπεύθυνες δηλώσεις του, με τις οποίες βεβαιώνει την μεταβίβαση μηχανημάτων έργου στην, είναι ανίσχυρες, δεδομένου ότι τόσο από το πληροφοριακό σύστημα taxis, όσο και από το με αρ. πρωτ. /6-6-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας προκύπτει ότι η δεν είχε κανένα μηχάνημα έργου στην κατοχή της,

- το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/17-5-2018 κλήση προς ακρόαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε:

- το από 3/1/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό που υπογράφηκε με την εκδότρια «..... – ΑΦΜ», σύμφωνα με το οποίο στη χρήση 2011 η προσφεύγουσα ενοικίασε μηχανολογικό εξοπλισμό της ανωτέρω εταιρίας,
- βεβαίωση περάτωσης εργασιών του έργου «Αποχέτευση ακαθάρτων Οικισμού Νεοκαισάρειας» της Δ.Ε.Υ.Α. με ανάδοχο τον,
- την από 21/5/2018 Βεβαίωση της εταιρίας «.....», με την οποία βεβαιώνεται η συνεργασία της προσφεύγουσας με την εν λόγω εταιρία κατά την διάρκεια της κατασκευής της Σήραγγας Τ1 και των εργασιών Ανοιχτού Ορύγματος Κατερίνης στον Αυτοκινητόδρομο Αιγαίου,

συνάγεται ότι τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 326.873,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών (Ημερολόγιο των έργων, πιστοποιήσεις των επιμετρήσεων από τους επιβλέποντες μηχανικούς των έργων, ιδιωτικά συμφωνητικά έργου με την εκδότρια των τιμολογίων «..... – ΑΦΜ»). Περαιτέρω η προσκόμιση των φωτοτυπιών των τραπεζικών επιταγών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης, χωρίς την προσκόμιση ανάλυσης των λογαριασμών τόσο της λήπτριας εταιρίας όσο και της εκδότριας επιχείρησης, δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, δεδομένου ότι στις εικονικές συναλλαγές είναι σύνηθες τα χρήματα, που κατατίθενται σε λογαριασμούς των εκδοτών, να επιστρέφουν στη συνέχεια σε λογαριασμούς των ληπτών ή συγγενών τους. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης διαδικασίας ελέγχου, καθώς ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..

Επειδή στο άρθρο 23 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ) του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Στην υπό κρίση περίπτωση και σε συμμόρφωση με την ως άνω διάταξη, ο έλεγχος αφενός αξιοποίησε στο σύνολό τους τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ενσωματώνει η από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία και καθίσταται αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., αφετέρου προέβη και στις διαλαμβανόμενες στο κεφ. 4 της έκθεσης (σελ. 10) αυτοτελείς διαπιστώσεις, απόρροια των αποδεικτικών στοιχείων και εγγράφων που είχε στη διάθεσή του, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία των ελεγκτών στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Καταλογιζόμενο ποσό : $326.873,00 \times 40\% = 130.749,20 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.