



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1387

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** της επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ.:**..... κατά των : α) με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και γ)

με αριθμ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 6 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **ΦΑΕ Θεσσαλονίκης**.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ.:**....., 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:

Με την αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 661.470,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 620.459,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.281.929,81 €**.

Με τη αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 576.005,71 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 540.293,35 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.116.299,06 €**.

Με τη αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, ύψους, **288.002,85 €** (576.005,71 Χ50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 28/12/2018 εκθέσεων Μερικού Ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2017 σχετικής εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η από 10/08/2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, η οποία αποστάλθηκε στη ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με το υπ' αρ. πρωτ./2015 διαβιβαστικό έγγραφο του.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία είχε περαιώσει τη χρήση 2009 με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, βάσει του με αριθμ./...../2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, ύψους 96.431,76

€, το οποίο και εξόφλησε, η ως άνω πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε επανέλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, βάσει του αλλά και βάσει της ως άνω έκθεσης του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν λήπτης για την χρήση 2009 δέκα (10) εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.451.609,00 € και δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείου (ΤΔΑ), με την αξία της μερικής εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 250.000,00 €, έκδοσης της εταιρίας «..... με ΑΦΜ:..... Επειδή, οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα της ελεγχόμενης χρήσης και επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και το κύρος των βιβλίων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία για την υπό κρίση χρήση, ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1,2,4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και 48 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι συναλλαγές είναι υπαρκτές και πραγματικές, η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι νόμιμη - Εσφαλμένη και μη νόμιμη η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων σε όλες τις επιμέρους περιπτώσεις – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης – Καλοπιστία λήπτη. Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου η επέλευση ζημίας στα συμφέροντα Δημοσίου λόγω φοροδιαφυγής - Δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και φοροδιαφυγή.

2) Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας ελέγχου, επίδοσης εντολής ελέγχου, διαδικασίας κατάσχεσης και δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης – έλλειψη αιτιολογίας.

3) Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για έλεγχο και επιβολή προστίμου για την επίδικη χρήση 2009 και παραβίαση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών της βεβαιότητας του φόρου, της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

4) Πλημμελής κρίση περί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην*

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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** ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε

προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Η προσφεύγουσα ανώνυμη τεχνική και εμπορική εταιρία με έδρα τον (αγροτεμάχιο 1892) Ν. Θεσσαλονίκης και αντικείμενο εργασιών τις εργασίες εγκατάστασης σωληνώσεων σε βιομηχανίες συμπεριλαμβανομένης της εγκατάστασης βαλβίδων και ταμιευτήρων, η οποία, κατά την υπό κρίση χρήση τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας. Αιτία του αρχικού ελέγχου αποτέλεσε η αξιοποίηση από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, των/2010 και/2010 πληροφοριακών δελτίων, στα πλαίσια εκτέλεσης εισαγγελικής παραγγελίας, σύμφωνα με τα οποία, απαιτούνταν διερεύνηση της εμπλοκής της εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, σε μη νόμιμες συναλλαγές και σε ξέπλυμα “μαύρου χρήματος”. Στα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία αναφέρονταν ύποπτες συναλλαγές της ως άνω επιχείρησης, καθότι από πλήθος τραπεζικών κινήσεων της εν λόγω επιχείρησης και του νομίμου εκπροσώπου της, κ. του, διαπιστώθηκε η επιστροφή μεγάλων χρηματικών ποσών στον αρχικό καταθέτη – πελάτη της. Μεταξύ των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις συγκεκριμένες κινήσεις τραπεζικών συναλλαγών είναι και η εταιρία «.....». Από τον έλεγχο του συνεργείου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, δυνάμει σχετικού συμφωνητικού εργολαβίας, που σύναψε τον Οκτώβριο του 2008, με την εταιρία, ανέλαβε την κατασκευή του έργου Νο με συμφωνηθέν τίμημα εργολαβίας ύψους 2.397.000,00 €. Επίσης με την από 18/5/2009 σύμβαση εργολαβίας ανέλαβε την κατασκευή του έργου (προκατασκευή και προετοιμασία σωληνώσεων) της εταιρίας, στις εγκαταστάσεις της στην, με εκτιμώμενη τιμή εργολαβίας ύψους 11.414.860,00 €. Στα ως άνω συμφωνητικά που υπέγραψε με τις εν λόγω εταιρίες, αναγράφεται ρητά ότι απαγορεύεται απόλυτα και είναι άκυρη η εκχώρηση ή ενεχυρίαση από τον εργολάβο (.....), οποιουδήποτε δικαιώματός του, που απορρέει από τις εν λόγω συμβάσεις σε τρίτους ή η εκτέλεση των παραπάνω εργασιών από άλλον, πλην του εργολάβου. Εξαιρετικά επιτρέπεται και μόνο έπειτα από έγγραφη και ανέλεγκτη έγκριση του εργοδότη, η ανάθεση δια εργολαβιών των επί μέρους τμημάτων του έργου σε τρίτους.

Από την αξιοποίηση του κατασχεμένου υλικού διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα εταιρία ανάθεσε στην εταιρία με την επωνυμία «.....» δυνάμει: α) του από 17/10/2008 αρχικού ιδιωτικού και μετέπειτα του από 08/06/2009 τροποποιητικού συμφωνητικού, την εκτέλεση του έργου Νο στις εγκαταστάσεις των με συμφωνηθέν τίμημα ύψους 938.000,00 και β) δυνάμει του από 04/06/2009 ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας το οποίο αφορούσε την κατασκευή του έργου (προκατασκευή και προετοιμασία σωληνώσεων) της εταιρίας, στις

εγκαταστάσεις της στη, με συμφωνηθέν τίμημα ύψους 1.996.126,00€. Επίσης, από το φάκελο της υπόθεσης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα αγόρασε από την εταιρία με την επωνυμία “.....”, τέσσερις γερανούς, συνολικής καθαρής αξίας 580.000,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 110.200,00 €, ήτοι, συνολική αξία 690.200,00 €, για την αγορά των οποίων εκδόθηκαν τα με αριθμ./2009 και/2009 ΤΔΑ.

Για όλες τις αναφερθείσες συναλλαγές εκδόθηκαν τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως “.....”:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ.Σ.-ΗΜΕΡ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ/2009	445.706,00	84.684,14	530.390,14
2	ΤΠΥ/2009	237.765,00	45.175,35	282.940,35
3	ΤΠΥ/2009	214.860,00	40.823,40	255.683,40
4	ΤΠΥ/2009	152.370,00	28.950,30	181.320,30
5	ΤΠΥ/2009	178.703,00	33.953,57	212.656,57
6	ΤΠΥ/2009	118.268,00	22.470,92	140.738,92
7	ΤΠΥ/2009	272.050,00	51.689,50	323.739,50
8	ΤΠΥ/2009	294.184,00	55.894,96	350.078,96
9	ΤΠΥ/2009	288.806,00	54.873,14	343.679,14
10	ΤΠΥ/2009	248.897,00	47.290,43	296.187,43
	ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2009	2.451.609,00	465.805,71	2.917.414,71

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ.Σ.-ΗΜΕΡ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	ΤΔΑ Α/2009	290.000,00	55.100,00	345.100,00
2	ΤΔΑ Α/2009	290.000,00	55.100,00	345.100,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2009	580.000,00	110.200,00	690.200,00

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 10-08-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, η οποία συντάχθηκε για την εταιρία «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου:

- 1) Η προσφεύγουσα, ως κατεχοχήν τεχνική εταιρεία, με κύριες δραστηριότητες τις υδραυλικές-ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, την εγκατάσταση σωληνώσεων και τις εργασίες εγκαταστάσεων

φυσικού αερίου, αλλά και το εμπόριο των απαραίτητων γι' αυτές τις εργασίες υλικών (πχ δοκών, ράβδων, εξαρτημάτων σωλήνων), διαθέτει επαρκές και έμπειρο προσωπικό και συγκεκριμένα απασχολεί 392 άτομα, στη συγκεκριμένη χρήση, εντούτοις, φέρεται να δαπανά μεγάλα ποσά, αναθέτοντας, τμήματα των εργολαβιών που ανέλαβε, στην που διαθέτει ελάχιστο προσωπικό και δεν εξειδικεύεται σε τέτοιου είδους εργασίες, αλλά έχει ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή-επισκευή επαγγελματικών οχημάτων, δομικών μεταλλικών προϊόντων και το χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), αλλά και από το υπ' αρ./2014 έγγραφο του, προέκυψε ότι η εταιρία «.....», απασχόλησε στη χρήση 2009 μόλις 5 άτομα, εκ των οποίων, 1 υπάλληλο γραφείου, 1 συναρμολογητή-εφαρμοστή μηχανημάτων και μηχανών, 2 χειριστές μηχανουργικών εργαλείων και 1 ηλεκτρολόγο εγκαταστάσεων και συναφών ηλεκ/κων εργασιών χωρίς πτυχίο. Συνάγεται δηλαδή ότι, η προσφεύγουσα επιχείρηση με 392 υπαλλήλους "ανέθεσε" στην εταιρία «.....», με 5 υπαλλήλους, μεταξύ των οποίων ένας υπάλληλος γραφείου, να φέρει εις πέρας υπεργολαβίες καθαρής (χωρίς ΦΠΑ) αξίας 2.210.986,00€ στα εργοτάξια των εταιριών και μάλιστα την ίδια στιγμή που η εταιρία διατηρούσε και συνεργείο επισκευής επαγγελματικών οχημάτων, το οποίο, όπως προκύπτει από το βιβλίο συνεργείου-επισκευής αυτοκινήτων της επιχείρησης, λειτουργούσε καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων.

2) Από τα συμφωνητικά που συνάφθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και των κύριων των έργων, ήτοι,, διαπιστώθηκε ότι στα εν λόγω συμφωνητικά αναγράφεται ρητά ότι απαγορεύεται η εκχώρηση από τον εργολάβο (.....) οποιουδήποτε δικαιώματός του που απορρέει από τις άνω συμβάσεις σε τρίτους ή η εκτέλεση των παραπάνω εργασιών από άλλον, πλην του Εργολάβου. Εξαιρετικά επιτρέπεται και μόνο έπειτα από έγγραφη και ανέλεγκτη έγκριση του ΕΡΓΟΔΟΤΗ η ανάθεση δι εργολαβιών των επί μέρους τμημάτων του έργου σε τρίτους. Στην κατάσταση προσωπικού που προσκόμισε η εταιρία δεν αναγράφεται κανένας υπάλληλος της «.....», γεγονός που προκύπτει και από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις δηλώσεις ΦΜΥ που υπέβαλε η τελευταία, για τις χρήσεις 2005-2009. Κατά τον ίδιο τρόπο από το υποβληθέν υπόμνημα της εταιρίας «.....», προέκυψε ότι αυτή δεν ενημερώθηκε για τις συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρείας '.....' και του υπεργολάβου αυτής "....." και ότι δεν εισήλθαν εργαζόμενοι της εταιρείας '.....' στο διυλιστήριο και αν εισήλθαν, δεν είναι δυνατό να επιβεβαιωθεί, εφ' όσον δεν ενημερώθηκε γι' αυτή τη συνεργασία από την εργολάβο εταιρεία '.....', ώστε οι εργαζόμενοι του υπεργολάβου να εισέρχονται στο διυλιστήριο με διαφορετικές κάρτες εισόδου από αυτές του κυρίως εργολάβου.

3) Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των ως άνω συναλλαγών και τα σχετικά έγγραφα των αρμόδιων τραπεζών, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά, για τη συγκεκριμένη χρήση 2009,

στις σελίδες 10-13 της από 28/12/2018 σχετικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος και στις σελίδες 22-24, της από 10/08/2015 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, διαπιστώθηκαν συνεχείς ανακυκλώσεις των ιδίων χρημάτων μεταξύ της εταιρίας «.....» και άλλων εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (ανάμεσα τους και η ελεγχόμενη), προκειμένου να εξασφαλιστούν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των ως άνω συναλλαγών, ενώ ουσιαστικά τα χρήματα επιστράφηκαν στον αρχικό καταθέτη – πελάτη.

4) Σχετικά με την αγορά των τεσσάρων γερανών από την εταιρία «.....» , συνολικής αξίας 580.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 110.200,00 ευρώ και συνολικής αξίας 690.200,00 ευρώ, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι στις 21-08-2009 εκδόθηκε από την επιχείρηση,,,, το INVOICE (ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ)/2009 αξίας 270.000,00 ευρώ (επί πιστώσει), για την πώληση προς την «.....» τεσσάρων (4) γερανών με serial numbers 89213, 89215, 89261, 89259, με προκαταβολή ποσού 20.000,00 ευρώ, το οποίο κατέβαλλε η εταιρία, στις 25-08-2009 μέσω εμβάσματος. Στη συνέχεια στις 06-10-2009 φέρεται να “καταβάλλει” η στην εταιρία ‘....., συνολικά ποσό 500.000,00€ για την αγορά των τεσσάρων (4) γερανών. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ, αμέσως μετά την είσπραξη από τον εκπρόσωπο της εταιρίας «.....», της επιταγής, πραγματοποιήθηκε νέα ισόποση κατάθεση σε άλλο παραπλήσιο τραπεζικό κατάστημα, που φαινομενικά και μόνο αποτελεί νέα εξόφληση εκ μέρους της εταιρίας προς την, αφού έχει διαπιστωθεί η ίδια πρακτική, δηλαδή, να συναντώνται οι εκπρόσωποι των δυο εταιριών και αμέσως μετά την πρώτη ανάληψη από τον εκπρόσωπο της εταιρίας, να πραγματοποιούν εκ νέου κατάθεση. Κατά συνέπεια μόνο το ποσό των 250.000,00€ καταβλήθηκε πραγματικά από την εταιρία Περαιτέρω, στις 09-10-2009 η «.....» καταβάλλει το ποσό των 250.000,00 ευρώ στην επιχείρηση,, με έμβασμα στην δια του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της στην Τελικά τα μηχανήματα πωλούνται στη σε υπερδιπλάσια τιμή. Τα παραπάνω παραπέμπουν σε υπερτιμολόγηση των μηχανημάτων αυτών από την εταιρία προς την εταιρία

5) Με βάση άλλες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ, καταλογίστηκαν στην εταιρία παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, από διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2005-2010. Η εκτεταμένη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έδωσε τη δυνατότητα στην λήπτρια επιχείρηση(σ.σ) να εκδώσει με τη σειρά της προς τρίτες επιχειρήσεις εικονικά ή υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία.

6) Ο επιδιωκόμενος σκοπός των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που είναι το αμοιβαίο συμφέρον, τόσο για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, όσο και για τον λήπτη. Συγκεκριμένα η λήπτρια εταιρία (.....) , ως προς τους άμεσους φόρους(εισοδήμα), εμφάνιζε διογκωμένες δαπάνες, μείωσε τα κέρδη της με αντίστοιχη μείωση του προς απόδοση φόρου εισοδήματος. Ως προς τους έμμεσους φόρους (Φ.Π.Α.), συμψήφισε τον Φ.Π.Α. των τιμολογίων που εξέδωσε με τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που έλαβε από την εταιρία μειώνοντας τον προς απόδοση Φ.Π.Α. . Για την εκδότρια εταιρία, το όφελος συνίσταται στην ταυτόχρονη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (έξοδα), η οποία οδηγεί με τη σειρά της στη μειωμένη απόδοση φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό και ενδελεχή έλεγχο στη δική της επιχείρηση. Επίσης προσθέτει, ότι ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν ήταν πράγματι σε θέση να παράσχει τις σχετικές υπηρεσίες, αυτή η αδυναμία του δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε την ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς το λήπτη των τιμολογίων, γι αυτό απαιτείται έλεγχος και στο λήπτη των στοιχείων δια του οποίου και μόνο δύναται τελικά να θεμελιωθεί η ανυπαρξία των συναλλαγών.

Ειδικότερα επικαλείται, ότι ο τομέας των ενεργειακών- διυλιστηριακών έργων στην Ελλάδα είναι ιδιαίτερα ανταγωνιστικός και έχει ιδιαίζουσες απαιτήσεις ως προς τις συνθήκες συνύπαρξης και ανταγωνισμού των εταιρειών, που συνυπάρχουν στο χώρο και δραστηριοποιούνται, είτε ως κυρίως εργολάβοι, είτε ως υπεργολάβοι τέτοιου είδους έργων. Μεταξύ των ελάχιστων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα των ενεργειακών και διυλιστηριακών έργων στην Ελλάδα διακρίνεται, αφενός, η επιχείρηση «.....», όπως έχει σήμερα προκύψει με την μορφή ανώνυμης εταιρείας με τη συμμετοχή του Δημοσίου, και μέσα από την μετεξέλιξη του κρατικού φορέα ενέργειας (.....,), και αφετέρου, η επιχείρηση «.....», η οποία έχει στην ιδιοκτησία της το έτερο στη χώρα, στην περιοχή των Και ενώ θεωρητικά πρόκειται για μία ελεύθερη αγορά, στην οποία λειτουργούν συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, για κάθε υποψήφιο εργολήπτη - εργολάβο, ο κύκλος των εταιρειών, που έχουν την τυπική, αλλά και την ουσιαστική, ικανότητα, να αναλαμβάνουν έργα στο χώρο της ενέργειας, είναι στην πράξη περιορισμένος. Και τούτο διότι, πρόκειται για έργα με πολύ μεγάλες απαιτήσεις σε θέματα τεχνικής εξειδίκευσης και ασφάλειας, τα οποία έχουν τεράστια σημασία για την ενεργειακή θέση και επάρκεια της χώρας, και ως εκ τούτου μόνο ένας περιορισμένος αριθμός «πιστοποιημένων εταιρειών», με τα απαιτούμενα «References» και την απαιτούμενη εμπειρία στην εκτέλεση τέτοιων έργων, έχει “εν τοις πράγμασι” τη δυνατότητα να συμμετέχει σε τέτοιου είδους έργα. Η έννοια της «πιστοποιημένης εταιρείας», για την ανάληψη τέτοιου είδους ενεργειακών- βιομηχανικών έργων για λογαριασμό των εταιριών «.....», και της «.....», εξαρτάται από ένα πλέγμα

ειδικότερων προϋποθέσεων, όπως η τεχνική και επιστημονική επάρκεια κάθε εταιρείας, η επάρκεια της σε μηχανολογικό και τεχνικό εξοπλισμό εν γένει, η πιστοποίηση της σε ζητήματα ασφαλείας, οι αναφορές προϋπηρεσίας και εμπειρίας, που έχει από προηγούμενα έργα (References) κ.ο.κ..

Στο ανωτέρω πλαίσιο, αυτό που έχει ιδιαίτερα κρίσιμη σημασία για κάθε υποψήφιο εργολάβο, συνεπώς και για την ίδια, την προσφεύγουσα, σε όλη αυτή τη διαδικασία υποβολής προσφορών για έργα, είναι να εξασφαλίσει εκ των προτέρων τη δυνατότητα να είναι ανταγωνιστική ως προς τις τιμές που θα προσφέρει, προς τον σκοπό του να κηρυχθεί μειοδότης στους σχετικούς διαγωνισμούς και στις σχετικές διαδικασίες υποβολής προσφορών. Ιδιαίτερα κρίσιμο στοιχείο, από το οποίο εξαρτάται σε πολύ μεγάλο ποσοστό η ανταγωνιστικότητα κάθε εταιρείας, και καθότι σε όλα αυτά τα έργα εμπεριέχεται ένα σημαντικό – και το πιο κρίσιμο γι αυτήν ως εταιρεία-κόστος, που αποκαλείται «κόστος παραγωγικών εργασιών» και σχετίζεται άμεσα με το «κόστος παραγωγικού προσωπικού». Λαμβανομένου υπόψη και ότι στην υπό κρίση χρήση, το εργατικό κόστος στις ειδικότητες παραγωγικού προσωπικού που χρησιμοποιεί η εταιρεία στα έργα της ήταν ιδιαίτερα αυξημένο, βάσει των κλαδικών Σ.Σ.Ε. που ίσχυαν τότε. Η μείωση του εργατικού- παραγωγικού κόστους σε τέτοιου είδους έργα, κατά πάγια τακτική και σύμφωνα με τους οικονομοτεχνικούς κανόνες κάθε εργολαβίας άλλωστε, δύναται να λάβει χώρα με την εξασφάλιση φθηνού εργατικού προσωπικού. Επειδή, από την πλευρά της, ως εργολάβος, ειδικά κατά την επίδικη περίοδο, ήταν δεσμευμένη ως προς τις ελάχιστες αμοιβές του προσωπικού της, αφενός μεν, από τις ΣΣΕ που προέβλεπαν κατά τα ανωτέρω πολύ υψηλά ημερομίσθια, αφετέρου δε, διότι, στην πράξη ήταν υποχρεωμένη να πληρώνει στο προσωπικό της ακόμη μεγαλύτερες αμοιβές (για τριετίες, προϋπηρεσίες, αλλά και υπερωριακή εργασία κ.λπ.), αποφασίστηκε από την πλευρά της, προκειμένου να καταστεί ανταγωνιστική σε μία τέτοια απαιτητική αγορά, ένα τμήμα από το εργατικό παραγωγικό κόστος να μετακυλιστεί στους Υπεργολάβους της.

Χαρακτηριστικό προς τούτο, είναι ότι κατά πάγια επιχειρηματική τακτική, οι μεγάλες τεχνικές εταιρείες, και αυτές που έχουν καταφέρει να ανελιχθούν στις υψηλότερες θέσεις της εργοληπτικής ιεραρχίας, επί της ουσίας από ένα σημείο και μετά λειτουργούν ως «μεσίτες έργων». Ήτοι, κάνοντας χρήση της δυναμικής τους στην αγορά, το γεγονός ότι διαθέτουν την οικονομοτεχνική ικανότητα για την ανάθεση σε αυτές μεγάλων έργων (εξασφάλιση χρηματοδότησης, εγγυητικών επιστολών στο Έργο κλπ), την επιστημονική κατάρτιση, την απαιτούμενη εμπειρία και προϋπηρεσία (References κλπ), πετυχαίνουν να ανακηρυχθούν μειοδότες Μεγάλων Έργων, τα οποία στη συνέχεια εκτελούν κυρίως μέσω τρίτων - υπεργολάβων τους. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, και κατά τις απαιτήσεις των ιδιοκτητών των Έργων, οι κυρίως Εργολάβοι- Ανάδοχοι αυτών, ανεξαρτήτως από τους υπεργολάβους που «φέρνουν» σε κάθε Έργο, παραμένουν μόνον αυτοί ως οι αποκλειστικά υπεύθυνοι έναντι του ΚτΕ για την προσήκουσα και ασφαλή ολοκλήρωση των Εργασιών και την παράδοση τους σε αυτόν, καθότι άλλωστε, ο ΚτΕ στις περισσότερες των περιπτώσεων όχι μόνον δεν συμβάλλεται και δεν συνδιαλέγεται απευθείας με τους Υπεργολάβους (αυτό άλλωστε είναι ο κανόνας), αλλά ούτε καν γνωρίζει αυτούς, καθότι, επί της ουσίας δεν πρόκειται για υπεργολαβία με αυτοτελές αντικείμενο Εργασιών προς παράδοση από τον Υπεργολάβο στον ΚτΕ (δηλαδή για ανάθεση μέρους των Εργασιών σε Υπεργολάβο, με αυτοτελή ευθύνη του για την ολοκλήρωση

αυτών), αλλά για προμήθεια προσωπικού, που 'βαφτίζεται' Υπεργολαβία. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ήτοι στην περίπτωση κατά την οποία η Υπεργολαβία επί της ουσίας δεν αναγγέλλεται καν και δεν γνωστοποιείται καν στον ΚΤΕ, εντάσσονται οι περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η λειτουργία του Υπεργολάβου στο Έργο περιορίζεται στην εξασφάλιση προσωπικού για λογαριασμό του κυρίως Εργολάβου, και χωρίς ο Εργολάβος να αναλαμβάνει κάποιου είδους επιπλέον ευθύνη έναντι του ΚΤΕ. Πολλώ δε μάλλον για τις περιπτώσεις εκείνες, που το προσωπικό του Υπεργολάβου κατά κανόνα δεν εκτελεί καν εργασίες στο χώρο της εγκατάστασης του Εργοδότη, αλλά εκτός αυτής

Συγκεκριμένα η διαδικασία εκτέλεσης και η οργάνωση των Εργασιών, για τα Έργα που αναλαμβάνει η Εταιρεία σύμφωνα με τα παραπάνω, έχει ως εξής : Η εταιρεία αναλαμβάνει την εκτέλεση και παράδοση προς τους Πελάτες της, των Εργασιών Ανέγερσης Σωληνώσεων, εντός διυλιστηριακών και ενεργειακών Μονάδων. Επί της ουσίας πρόκειται για σύνθετα βιομηχανικά Έργα, που περιλαμβάνουν πλήθος επιμέρους εργασιών: οικοδομικές εργασίες προετοιμασίας της Μονάδος, ηλεκτρολογικές εργασίες, μηχανολογικές εργασίες, εργασίες προκατασκευής σωληνώσεων και εργασίες ανέγερσης σωληνώσεων, ήτοι τοποθέτησης και ανέγερσης- ανύψωσης των σωληνώσεων εντός της Μονάδας του Διυλιστηρίου.

Η εταιρεία, κατά την επίδικη περίοδο, αλλά και πολύ παλιότερα, ήταν ευρύτατα γνωστή στην αγορά και στον κύκλο των τεχνικών εταιρειών της, ως μία εταιρεία με μεγάλη δυναμική, πολύ μεγάλο κύκλο εργασιών, και με δραστηριότητες σε πολλούς και διαφορετικούς τομείς μηχανολογικών και τεχνικών εργασιών. Η συνεργασία της με τη όπως προκύπτει και από τα στοιχεία του Ελέγχου, είχε ξεκινήσει πράγματι στα τέλη του 2004. Οι υπεύθυνοι από την πλευρά της, και συγκεκριμένα ο κ., έδειξαν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τις δραστηριότητες της επιχείρησης, και εντυπωσιάστηκαν μάλιστα από το ότι μια σχετικά μικρή επιχείρηση, που δραστηριοποιείται με μικρό (μέχρι τότε) κύκλο εργασιών στον χώρο των βιομηχανικών κατασκευών, είχε αποφασίσει να επενδύσει σε μηχανολογικό και τεχνικό εξοπλισμό. Μέσα από συζητήσεις που έλαβαν χώρα και τις δηλώσεις του υπευθύνου της, προέκυψε ότι η τελευταία έχει τη δυνατότητα να παρέχει προς την εταιρεία εργατικό και τεχνικό προσωπικό, στις διάφορες ειδικότητες που ήθελε, με ιδιαίτερα χαμηλό κόστος, και μάλιστα με ακόμη χαμηλότερο εργατικό κόστος από αυτό που προβλέπουν οι σχετικές ΣΣΕ για την εκάστοτε ειδικότητα στην Ελλάδα. Κατά τους ισχυρισμούς του κ. εκπροσώπου της, μάλιστα, αυτό το πετύχαινε, καθότι η επιχείρηση του συνεργάζονταν με τεχνικές εταιρείες και «ατζέντηδες προσωπικού» στο εξωτερικό και δη στις χώρες των Βαλκανίων, όπου το εργατικό και ασφαλιστικό κόστος είναι πολύ χαμηλότερο από ότι στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, μέσα από ένα σύστημα διαδοχικών εργολαβιών, δήλωσε ότι μπορεί και «απασχολεί» εργατοτεχνικό προσωπικό, του οποίου το εργατικό και ασφαλιστικό κόστος, ακόμη και αν πρόκειται για Έλληνες, καλύπτεται από εταιρείες τρίτων χωρών και συνεπώς προσδιορίζεται σύμφωνα με τη νομοθεσία των χωρών αυτών. Διαβεβαίωνε ότι το προσωπικό του θα ήταν προσηκόντως ασφαλισμένο, σύμφωνα με την ευρωπαϊκή νομοθεσία, για την ελεύθερη διακίνηση προσωπικού εντός των χωρών της Ε.Ε. και ότι δεν υπήρχε κανένας κίνδυνος γι αυτήν, αφού άλλωστε η ευθύνη

της ασφάλισης θα βάρυνε τον ίδιο ως αποκλειστικά υπεύθυνο για τις υποχρεώσεις του ως Εργοδότη έναντι του προσωπικού του. Σε κάθε περίπτωση, και καθότι η εταιρία δεν θα συνδύονταν με απευθείας σχέση εξαρτημένης εργασίας ή με κάθε άλλου είδους σχέση με το προσωπικό της , και επιπλέον κάθε σχετική ευθύνη (όπως και σε κάθε σχέση υπεργολαβίας), ακόμη και έναντι των ελληνικών ασφαλιστικών και εργασιακών αρχών, θα βάραινε οπωσδήποτε την , αποφασίστηκε, για τους παραπάνω λόγους, η έναρξη της συνεργασίας τους συνιστάμενη ειδικότερα στην παροχή εκ μέρους της τελευταίας εταιρείας προς την ίδια, προσωπικού που θα απασχολούνταν κατά κύριο λόγο σε παραγωγικές- εργατοτεχνικές εργασίες, στο στάδιο της προκατασκευής εργασιών στα διάφορα Έργα της εταιρίας.

Στο σημείο αυτό, αυτό που πρέπει να τονιστεί είναι, ότι στη συνεργασία της με την , και ακριβώς εξαιτίας του ότι επρόκειτο για μία επιχείρηση με οικονομικό μέγεθος, δυναμική, αλλά και ιστορικό παρελθόν, πολύ πιο μεγάλο από αυτό της ίδιας, αποτελούσε πρώτη προτεραιότητα η εξασφάλιση, ότι η δεν θα γίνεται γνωστή προς τους Πελάτες της στα Έργα, και τούτο για να αποφευχθεί κάθε κίνδυνος, είτε να προσεταιριστεί αυτούς και να επιδιώξει απευθείας συνεργασία, είτε ακόμη και να πλησιάσουν την εν λόγω εταιρεία, τρίτες εταιρείες και ανταγωνιστές της στον τομέα της Ενέργειας και των Βιομηχανικών Έργων, προκειμένου να εκμεταλλευτούν τις δυνατότητες της για παροχή ικανού σε αριθμό και ποιότητα εργασίας εργατοτεχνικού προσωπικού με χαμηλό κόστος.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, αποφασίστηκε εξ αρχής στην συνεργασία της με την – και γνωστοποιήθηκε αυτό και στον εκπρόσωπο της επιχείρησης κ. , με τον οποίο γίνονταν σύμφωνα με τα παραπάνω όλες οι μεταξύ τους συζητήσεις και διαπραγματεύσεις, ο οποίος και αποδέχτηκε τούτο- ότι σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται ούτε να γνωστοποιηθεί , ούτε πολύ περισσότερο να αναγγελθεί ως Υπεργολάβος στους Πελάτες της. Για τον σκοπό αυτό μάλιστα υπογράφηκε ανάμεσα στην ίδια και την , σχετικό συμφωνητικό εμπιστευτικότητας και περαιτέρω συμφωνήθηκε ότι ακόμη και σε περίπτωση ελέγχου από εκπροσώπους του Πελάτη ή πολύ περισσότερο στις εξαιρετικές περιπτώσεις κατά τις οποίες θα εισέρχονταν το προσωπικό της στις εγκαταστάσεις του Πελάτη, για να συμμετάσχει στις εργασίες ανέγερσης, αυτό θα δηλώνονταν ως προσωπικό της Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή αναγγέλλονταν προς τους Πελάτες της, η ως ‘επίσημος και δηλωμένος’ Υπεργολάβος σε κάθε έργο, στο τέλος κάθε Έργου θα ήταν η εν λόγω Εταιρεία αυτή που κατά τεκμήριο θα είχε ολοκληρώσει το Τμήμα των Εργασιών που είχε αναλάβει, και προς τούτο θα είχε αυτοτελές δικαίωμα να λάβει από τους Ιδιοκτήτες των Έργων, βεβαιώσεις και πιστοποιητικά για την καλή εκτέλεση των Εργασιών, τα οποία με το πέρασμα των χρόνων και με την εμπλοκή της σε κάθε επόμενο Έργο θα κατέληγαν να έχει αποκτήσει η εν λόγω επιχείρηση ένα μεγάλο μέρος των REFERENCES της εταιρείας , και ενώ στην πραγματικότητα τον κίνδυνο και την ευθύνη ολοκλήρωσης των Έργων έναντι του Πελάτη, θα τον είχε αυτή.

Περαιτέρω, σημειώνει ότι αυτό που έχει ιδιαίτερα κρίσιμη σημασία, είναι ότι οι υπεργολαβικές εργασίες της :

- θα εκτελούνταν στο στάδιο της προκατασκευής και όχι της ανέγερσης. Αυτό αποτέλεσε και τον κανόνα στα μεταξύ τους Έργα και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, το προσωπικό της εργάστηκε στην εγκατάσταση του κυρίως Έργου (π.χ. έργα, όπου όμως δεν υπήρχε κανένας έλεγχος από τον Πελάτη, καθότι επρόκειτο για μετρητικούς σταθμούς σε χωράφια σε διάφορα σημεία σε όλη την Ελλάδα, στα οποία ο Πελάτης στην κυριολεξία δεν παραβρίσκεται και ούτε έχει τυχόν εκπροσώπους ή επιβλέποντες αυτού).

- θα εκτελούνταν όχι εντός της Μονάδας του Διυλιστηρίου των Πελατών της (δηλαδή δεν επρόκειτο κατά κανόνα να εισέλθουν οι εργαζόμενοι της στις εγκαταστάσεις των Πελατών της), αλλά είτε στις ειδικά διαμορφωμένες κατά περίπτωση εγκαταστάσεις της Εταιρείας, όπου υπάρχει ο κατάλληλος εξοπλισμός και η κατάλληλη υποδομή προς τούτο, είτε σε κατάλληλα διαμορφωμένο μισθωμένο ή παραχωρούμενο χώρο για τον σκοπό αυτό.

- η εταιρεία παρά την ανάθεση του εν λόγω μέρους των Εργασιών (και δη των Εργασιών Προκατασκευής) προς την με το σύστημα της Υπεργολαβίας, εν τούτοις, παρέμενε η μοναδική υπεύθυνη έναντι των Πελατών της – ΚτΕ, για την προσήκουσα, ασφαλή και εν γένει σύμφωνη με τους κανόνες της τεχνικής και της επιστήμης, αλλά και τα συμβατικά συμφωνημένα παράδοση των Εργασιών, χωρίς να δημιουργείται καμία προς τούτο επιπλέον ευθύνη του Υπεργολάβου, ο οποίος ουσιαστικά και σύμφωνα με τα παραπάνω, εν προκειμένω περιορίζεται στο να «παρέχει εργατοτεχνικό προσωπικό» στο Έργο, αναλαμβάνοντας να εκτελέσει τις απαιτούμενες προπαρασκευαστικές εργασίες για την ορθή πρόοδο του έργου. Μόνον με αυτό τον τρόπο, και σύμφωνα με τα παραπάνω, τα «References» για την εκτέλεση του Έργου ανήκουν αποκλειστικά στην, και όχι στους λοιπούς συμμετέχοντες υπό τη σκέπη της (υπεργολάβους κλπ).

- σε όλα ανεξαιρέτως τα Έργα που αναλαμβάνει και εκτελεί η Εταιρεία προβλέπονται και τηρούνται με αυστηρότητα, σύμφωνα με τα παραπάνω, αυστηρές διαδικασίες για τον έλεγχο, την επίβλεψη και την επαλήθευση της ποιότητας των Εργασιών. Μόνο μετά τη διενέργεια των σχετικών δοκιμών, με θετικά αποτελέσματα για την ποιότητα των Εργασιών, ο ΚτΕ αποδέχεται και παραλαμβάνει αυτές. Συνεπώς, στην πράξη είναι αδιάφορο για τον εκάστοτε Πελάτη της και Κύριο του έργου με ποιο προσωπικό έχουν εκτελεστεί οι παραγωγικές τεχνικές εργασίες, οι οποίες κατά κανόνα δεν εκτελούνται στις εγκαταστάσεις τους.

Συνεπώς, ο προσφεύγων, καταλήγει, ότι η φορολογική αρχή με αυθαίρετη, ελλιπή και κατά το δοκούν» εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού, κατέληξε στο πόρισμά της περί εικονικότητας των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να εκτιμήσει τα μείζονος αποδεικτικής αξίας έγγραφα, τα οποία βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης και τέθηκαν εξ αρχής υπ' όψιν των ελεγκτών, είτε του ΣΔΟΕ είτε της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και από τα οποία συνάγεται, ότι στο σύνολο τους οι επίδικες συναλλαγές (εργασίες και πώληση μηχανημάτων) έχουν εκτελεστεί από την και το προσωπικό της κατά περίπτωση, και συνεπώς πρόκειται για 'πραγματικές συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή εν προκειμένω, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης όπως αυτά αναλύονται στις από 10/8/2015 και 19/12/2018 εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, αντίστοιχα, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε το οικονομικό και επιχειρηματικό μέγεθος της ελεγχόμενης, πόσο μάλλον την εξειδίκευσή της σε έργα όπως αυτά αποτυπώνονται στα οικεία φορολογικά στοιχεία και τις αντίστοιχες συμβάσεις της ίδιας με τους κύριους των έργων αυτών. Αμφισβητήθηκε όμως αποδεδειγμένα, η δυνατότητα και ικανότητα της να αναλάβει ως Υπεργολάβος και να φέρει εις πέρας έργα ιδιαίτερης εξειδίκευσης και τεράστιας οικονομικής αξίας. Προς τούτο, αξίζει να σημειωθεί ότι η απασχόλησε κατά την υπό έλεγχο χρήση (240) άτομα και διέθετε το απαιτούμενο σε εμπειρία και σε αριθμό προσωπικό για τέτοιου μεγέθους και αντικειμένου έργα. Απεναντίας από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το απασχολούμενο προσωπικό της εταιρίας, ήταν της τάξεως 23 ατόμων, μεταξύ των οποίων ένας υπάλληλος γραφείου. Με αυτό το προσωπικό φέρεται να “αναλαμβάνει” υπεργολαβίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, όταν μάλιστα την ίδια περίοδο, η ως άνω εταιρία διατηρεί και λειτουργεί συνεργείο επισκευής επαγγελματικών οχημάτων και κατά συνέπεια απασχολεί εργαζόμενους και σε αυτό. Επιπλέον, από το ηλεκτρονικό υποσύστημα του Μητρώου του TAXIS, αναφορικά με τις δραστηριότητες της, προκύπτει ότι η κύρια δραστηριότητά της είναι κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής κατ., κατασκευή μερών και εξαρτημάτων (π.χ φορτηγών αυτ/των, μέρη απορριμματοφόρων οχημάτων) και δευτερεύουσες δραστηριότητες η κατασκευή δομικών μεταλλικών προϊόντων, η παραγωγή άλλων λευκοσιδήρων προϊόντων, το λιανικό εμπόριο καινούριων και μεταχειρισμένων επιβατηγών, το χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών και οδικών ελκυστήρων. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των τιμολογίων προέκυψε επιστροφή καταθέσεων στον αρχικό καταθέτη, αφού πρώτα αναλήφθηκαν και πραγματοποιήθηκαν επόμενες φαινομενικές καταθέσεις στο όνομα πελατών της, επανακατάθεση ίδιων ποσών-εμφανιζόμενων ως νέων καταθέσεων από την προσφεύγουσα, ενώ μόλις είχαν αναληφθεί από την Επιπλέον, ενώ από τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά εργολαβίας που συνάφθηκαν μεταξύ της εταιρίας και της εταιρίας προέκυψε ότι η εκτέλεση της υπεργολαβίας έλαβε χώρα εντός των διυλιστηρίων, ωστόσο, οι κύριοι των έργων (.....,) δήλωσαν εγγράφως, ότι δεν γνωρίζουν την εταιρία και ότι δεν υπήρχε καμία άμεση ή έμμεση συνεργασία με τον υπεργολάβο αυτόν.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η εταιρία «.....», ουσιαστικά της διέθεσε εξειδικευμένο προσωπικό για την εκτέλεση εργασιών, οι οποίες όμως δεν έλαβαν χώρα εντός των διυλιστηρίων, αλλά σε διαμορφωμένο χώρο, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει αποδεικτικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει, ο τόπος εκτέλεσης των εργασιών, ο αριθμός των απασχολούντων, η τήρηση του προβλεπόμενου, από τη κείμενη νομοθεσία που διέπει την κατασκευή των ιδιωτικών έργων (ν. 1396/1983), βιβλίου ημερήσιων δελτίων απασχολούμενου προσωπικού, καθώς και της λήψης και τήρησης των κατά νόμο μέτρων ασφαλείας για την προστασία των εργαζομένων κατά την εκτέλεση τεχνικών αυτών έργων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, καθότι η εταιρία δεν είχε ούτε την τεχνική υποδομή ούτε το απαιτούμενο σε εμπειρία και σε αριθμό προσωπικό για έργα τέτοιου μεγέθους, ενώ η προσφεύγουσα απλώς αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου χωρίς να αποδεικνύει τίποτα από όσα αόριστα προβάλλει, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου διαδικασίας ελέγχου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....*».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....*».

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το ΣΔΟΕ μη νόμιμα, προέβη κατά τα έτη 2011 και 2012 σε κατασχέσεις βιβλίων και στοιχείων της, χωρίς ωστόσο να κοινοποιήσει, κατά παράβαση των οικείων διατάξεων, στην εταιρεία την εντολή ελέγχου, ώστε να γνωρίζει την αιτία του ελέγχου. Έκτοτε δε, η φοροελεγκτική αρχή ουδέποτε απευθύνθηκε στην εταιρία, παρά μόνο δια της κοινοποίησης σε αυτή της κλήσης προς ακρόαση και του Υπηρεσιακού Σημειώματος ελέγχου. Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι ο έλεγχος, διενεργήθηκε εν πλήρη αγνοία της κι εκτός έδρας της εταιρείας, κατόπιν των ως άνω μη νόμιμων κατασχέσεων και της παράλειψης επίδοσης της εντολής ελέγχου, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. Κατόπιν τούτου, η κατά τον τρόπο αυτό διατυπωθείσα κρίση από τον έλεγχο περί «διαπιστωθεισών παραβάσεων» που αναφέρονται στην άνω κλήση προς ακρόαση, συνιστούν παράβαση της ΕΣΔΑ, κατά τρόπο αντικειμενικό, ήτοι χωρίς να εξετάζεται τυχόν υπαιτιότητά της, ενώ η φορολογική αρχή δημιούργησε εις βάρος της, αμάχητο τεκμήριο υπαιτιότητας, βασιζόμενη σε έλεγχο που διενήργησε εν αγνοία της σε άλλη επιχείρηση. Από τα παραπάνω, προκύπτουν αναντίρρητα και πέραν κάθε αμφιβολίας τα κάτωθι:

ο επίδικος έλεγχος έλαβε χώρα εν αγνοία της επιχείρησης, χωρίς ουδέποτε να κληθεί να δώσει εξηγήσεις,

- ο επίδικος έλεγχος έλαβε χώρα στο σύνολό του εκτός της έδρας,

- ουδέποτε ζητήθηκε να προσκομίσει έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία,

- παρότι τα έργα, στα οποία αναφέρεται ο έλεγχος, έχουν ολοκληρωθεί από πολλών ετών, έχει παύσει η συνεργασία της με συνεργάτες, προμηθευτές, προσωπικό και δυσχεραίνεται περαιτέρω η αποδεικτική δυνατότητα για την εταιρία.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει αδιαμφισβήτητο, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση, διαμέσου τόσο, της με αριθμό/2015 κλήσης προς ακρόαση του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης όσο και του με αριθμ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σχετικά με τις παραβάσεις που περιγράφονται σ' αυτά, προκειμένου αυτή να διατυπώσει τις απόψεις της. Ειδικότερα η προσφεύγουσα, υπέβαλε αρχικά στο ΣΔΟΕ, την με αρ.πρωτ...../2015 αίτηση, με την οποία αιτήθηκε τη χορήγηση φωτοαντιγράφων της δικογραφίας, καθώς και παράταση της προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά 30 ημέρες από την ημέρα χορήγησης των εγγράφων της δικογραφίας. Κατόπιν τούτου, με το από 12/06/2015 Πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής, χορηγήθηκαν σε εξουσιοδοτημένο υπάλληλο της ελεγχόμενης, φωτοαντίγραφα των εγγράφων της δικογραφίας που στοιχειοθετούν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο/15 ΥΣΕ και έλαβε παράταση 15 ημερών για την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Στη συνέχεια υπέβαλε το υπ'αρ.πρωτ.10056/07-07-2015 σημείωμα υποβολής εγγραφών απόψεων και εξηγήσεων (σελίδες 1-23), το οποίο επισυνάπτεται στην σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης.

Επίσης σύμφωνα με την από 10/08/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, η οποία, ως δημόσιο έγγραφο έχει την κατά το άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ. αποδεικτική δύναμη, καθ' όλη τη διάρκεια του εκτενούς ελέγχου, που διενεργήθηκε στα βιβλία και φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες από τις κείμενες διατάξεις διαδικασίες. Οι κατασχέσεις διενεργήθηκαν στον επαγγελματικό χώρο της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την διαδικασία που προβλέπεται από το νόμο, ώστε η επίκληση περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, στερείται νομικής βάσης.

Προσχηματική και παρελκυστική επομένως, κρίνεται η επαναλαμβανόμενη επίκληση «άγνοιας» του ελέγχου, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη γνώριζε από την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων που διενεργήθηκε στο χώρο της, ότι βρίσκεται σε εξέλιξη έλεγχος που αφορά τις συναλλαγές της με τη συγκεκριμένη εκδότρια επιχείρηση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.6 του Π.Δ 154/1997(ΦΕΚ 130Α'), το οποίο αφορά στον Κανονισμό λειτουργίας του Σ.Δ.Ο.Ε, σε κάθε περίπτωση ελέγχου ή έρευνας, ανεξάρτητα αν αυτός γίνεται στο δρόμο ή στην επαγγελματική στέγη ή άλλο χώρο του ελεγχόμενου, οι υπάλληλοι των ομάδων δίωξης δηλώνουν την ιδιότητά τους,...και επιδεικνύουν τη σχετική εντολή ελέγχου, καθώς και την υπηρεσιακή τους ταυτότητα...Τόσο οι εντολές ελέγχου όσο και οι υπηρεσιακές ταυτότητες επεδείχθησαν στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τη διάρκεια των ελέγχων στη έδρα της προσφεύγουσας

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα, επαρκής χρόνος για να ανταποδείξει τους ισχυρισμούς της, προσάγοντας προς τούτο κάθε πρόσφορο μέσο, ως εκ τούτου δε στοιχειοθετείται παραβίαση των διατάξεων των §§ 1, 2 και 3 του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, οι οποίες αναφέρονται στο δικαίωμα σε «δίκαιη δίκη», στο «τεκμήριο αθωότητας», αλλά και στα υπόλοιπα δικαιώματα του κατηγορούμενου.

Με το υπ'αρ.πρωτ...../2015 αίτημά της η επιχείρηση αιτήθηκε και έλαβε –όπως είχε δικαίωμα- όλα τα στοιχεία και έγγραφα από τα περιλαμβανόμενα μέσα στον οικείο φάκελο, προκειμένου να οργανώσει και θεμελιώσει τους σχετικούς της ισχυρισμούς, εντούτοις, αυτή δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα νέο στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών της.

Αντιθέτως, ο έλεγχος απέδειξε με την παράθεση αναμφισβήτητων πραγματικών περιστατικών, ότι η νομιμοφανής αυτή συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις, μόνο σκοπό είχε την παραπλάνηση των φορολογικών αρχών και την συνακόλουθη ωφέλεια της από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνίσταται δε η ωφέλεια αυτή, στην αύξηση των προς έκπτωση δαπανών, την ισόποση μείωση των ακαθαρίστων εσόδων και τελικώς τη μείωση των φορολογητέων κερδών και του προς απόδοση Φ.Π.Α., μέσω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων (δαπανών).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2009, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.2.Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής. 3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α), β) ..., γ) ..., δ)

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι :“Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ’ αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την

επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι :
«1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα2....., 3....., 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση, τα συμπληρωματικά στοιχεία για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο, ήδη με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2015 έγγραφο και την από 10/08/2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, συνεπώς για τη συγκεκριμένη υπόθεση ισχύει η δεκαετής παραγραφή και ως εκ τούτου, η επίδικη χρήση 2009 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς κρίσης σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, έκρινε ως ανακριβή τα βιβλία του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 και 7 του Κ.Β.Σ., για την κρινόμενη χρήση 2009, λόγω λήψης και καταχώρησης δέκα (10) εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.451.609,00 € και δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείου (ΤΔΑ), με την αξία της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 250.000,00 €, έκδοσης της εταιρίας «..... με ΑΦΜ:.....

Επειδή οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης (σε ποσοστό 20.43% επί των ακαθαρίστων εσόδων) και εξαιτίας της φύσης και της βαρύτητας τους, ασκούν ουσιώδη επιρροή στα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και έχουν ως αποτέλεσμα την εμφάνιση ανακριβών αποτελεσμάτων, κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των τηρούμενων βιβλίων, υπό την έννοια ότι κλονίζεται η πίστη σε αυτά, γεγονός το οποίο οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή, εφόσον διαπίστωσε αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης (λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων), ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη χρήση ως ανακριβή και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ.:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010

Εισοδήματα 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καθαρά αποτελέσματα (ζημίες χρήσεως)	1.068.503,46	4.100.112,46	4.100.112,46	3.031.609,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	82.177,53	743.648,02	743.648,02	661.470,49
Προκαταβολή φόρου	28.752,36	28.752,36	28.752,36	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		620.459,32	620.459,32	620.459,32
Σύνολο φόρου για καταβολή	110.929,89	1.392.859,70	1.392.859,70	1.281.929,81

Επί της υπ' αρ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α.,
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	15.709.104,77	15.709.104,77	15.709.104,77	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	9.956.069,57	6.924.460,57	6.924.460,57	3.031.609,00
Φόρος εκροών	2.984.729,90	2.984.729,90	2.984.729,90	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.986.936,47	2.410.930,76	2.410.930,76	576.005,71
Χρεωστικό υπόλοιπο		576.005,71	576.005,71	576.005,71
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.206,57	2.206,57	2.206,57	0,00
Πρόσθετος φόρος		540.293,35	540.293,35	540.293,35
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.116.299,06	1.116.299,06	1.116.299,06
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.206,57	2.206,57	2.206,57	0,00

Επί της υπ' αρ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου
01/01/2009-31/12/2009

Πρόστιμο λόγω έκπτωσης φόρου εισροών (576.005,71 X 50%)	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	288.002,85	288.002,85

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.