



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1348

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία με έδρα, κατά των υπ' αριθμ. :

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ
- Οριστική Πράξη Προστίμου Έκδοσης Εικονικών Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 236.960,81€, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής ποσού 284.352,97€, ήτοι συνολικό ποσό 521.313,78€.

Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Προστίμου έκδοσης εικονικών Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, καθώς διαπιστώθηκε ότι επέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Εξέδωσε ένα (1) εικονικό, και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ.Τιμολόγιο καθαρής αξίας €1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. το οποίο είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66παρ.5 του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ.2 και 9 του Π.Δ. 186/92 και άρθρ. 19 παρ. 4 Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ανωτέρω ελεγχόμενη χρήση. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις της Ε.2042/10-05-2022 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιποί φόροι, τέλη εισφορές και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σε αντικατάσταση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, κατόπιν της μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Οι ανωτέρω εντολές εκδόθηκαν συνεπεία του υπ. αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικήςέγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με συνημμένη την απόΠληροφοριακή Έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., η προσφεύγουσα ήταν εκδότρια στην χρήση 2011 του υπ' αριθμ.Τιμολογίου καθαρής αξίας 1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., με λήπτρια την επιχείρηση

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 1.192.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2 και 9 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά την ανωτέρω ελεγχόμενη χρήση και των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου:

- εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προστίμου έκδοσης εικονικών Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ.,
- καθώς η προσφεύγουσα εξέδωσε τη χρήση 2011 εικονικό φορολογικό στοιχείο μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, ήτοι ποσοστό 17,27% επί των Ακαθαρίστων Εσόδων (422.000,00/2.443.772,49), τα βιβλία και τα στοιχεία της για την ελεγχόμενη χρήση 2011, κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4

του Π.Δ. 186/92 και τα αποτελέσματα της (ακαθάριστα έσοδα και κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση και συνεπώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (2022), το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων αναφορικά με την επίμαχη εν προκειμένω χρήση 2011 είχε υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής, ήδη από 31/12/2017, δεν έχει χωρήσει κατά τρόπο συνταγματικώς επιτρεπτό καμία παράταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν αποτελεί συμπληρωματικό νέο στοιχείο η πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

2) Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εκδόσεως εικονικού φορολογικού στοιχείου. Ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα του, επικαλούμενος ότι το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε το έτος 2011, κατόπιν υπογραφής του από 2^{ου} συμπληρώματος του Εργολαβικού Συμφωνητικού, με το οποίο περιελήφθησαν αυξήσεις επί των ποσοτήτων και πρόσθετες εργασίες λόγω των αυξημένων απαιτήσεων του εξοπλισμού, που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου, χωρίς για τη χρήση 2011 να προσκομισθούν επιπλέον ληφθέντα τιμολόγια για μονάδες κλιματισμού, από τα οποία να προκύπτουν οι πρόσθετες εργασίες, που είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους των κλιματιστικών και ψυκτών, οι οποίες τιμολογήθηκαν μετέπειτα με το υπ' αριθμ. (εκ παραδρομής αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως ημερομηνία του τιμολογίου η 27-11-2011) κρινόμενο τιμολόγιο. Εντούτοις, η κρίση του ελέγχου παρίσταται παράνομη και εσφαλμένη για τους ακόλουθους νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους: α) διότι οι μονάδες κλιματισμού και ψυκτών είχαν μεν ήδη αγορασθεί και οι πρόσθετες εργασίες είχαν ήδη ανακύψει και πραγματοποιηθεί, χωρίς, όμως, να τιμολογηθούν έως τότε, όπως προκύπτει από τη σύγκριση των συμβατικών κειμένων, των τιμολογίων αγοράς, των επιμετρήσεων, των τιμολογίων εκδόσεως από την ίδια και των αντίστοιχων εξοφλήσεων που προσκομίζονται, β) διότι το 2^ο Συμπλήρωμα του Εργολαβικού Συμφωνητικού συντάχθηκε, ώστε να περιλάβει απολογιστικά τις ποσότητες, τα είδη και τις εργασίες, που δεν είχαν τιμολογηθεί, για τον αυτό σκοπό, δε, ήτοι για να τιμολογηθεί απολογιστικά ό,τι παρέμενε εκκρεμές έως την ολοκλήρωση του έργου, εκδόθηκε και το επίμαχο τιμολόγιο, γ) διότι, συνακόλουθα, το εν λόγω τιμολόγιο δεν είναι εικονικό ως προς κανένα σκέλος του, αντιθέτως αντανακλά καθ' όλα νόμιμες και υπαρκτές αυξήσεις των ποσοτήτων και καθ' όλα νομίμως εκτελεσθείσες και πραγματικές πρόσθετες εργασίες, δ) διότι, η έκδοση τιμολογίου σε χρόνο διαφορετικό από εκείνον της εκτελέσεως των εργασιών δεν συνεπάγεται εικονικότητα. Επιπλέον, προσκομίζονται:

α) η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τηρήσεως Βιβλίων και Εκδόσεως Στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και του Ν.4174/2013 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ID (εκ παραδρομής στην ενδικοφανή προσφυγή αναγράφεται ως ημερομηνία αυτής η)

και β) το πρακτικό της υπ' αριθμ. Συνεδριάσεως της Γνωμοδοτικής Επιτροπής του άρθρου 22 του Ν. 4887/2022 της Διευθύνσεως Αναπτυξιακών Νόμων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, με τα οποία, όπως ισχυρίζεται επιβεβαιώνεται, από αρμόδια ελεγκτικά όργανα, ότι στο σύνολο του έργου όλα εκτελέστηκαν κανονικά από πραγματικής και

φορολογικής απόψεως, το δε πόρισμα του ελέγχου έρχεται, χωρίς ουδώς να αιτιολογεί τον λόγο διαφοροποίησής του, σε πλήρη αντίθεση με αυτά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994:

«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.

....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:

....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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994:

«...2. 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 το άρθρο 9, παρ. 5 του Ν. 2523/1997, 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 όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει

έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του».

Επειδή εν προκειμένω, έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε με βάση το με αρ. Πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤ..... έγγραφο (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας), το οποίο περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας την, με συνημμένη την απόΠληροφοριακή Έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής που αφορούσε την προσφεύγουσα.

Επειδή η έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι νέο στοιχείο.

Επειδή αυτό περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας και εν συνεχεία στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής μετά την αρχική πενταετή περίοδο παραγραφής και συνεπώς, το δικαίωμά του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2011 παραγράφεται στις 31/12/2022 (δεκαετής παραγραφή).

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις και στην κοινοποίηση αυτών στην προσφεύγουσα στις, ήτοι πριν την παρέλευση της ως άνω ημερομηνίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«4. 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. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων, σε αντικατάσταση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, κατόπιν της μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Οι ανωτέρω εντολές εκδόθηκαν συνεπεία του υπ. αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικήςεγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με συνημμένη την απόΠληροφοριακή Έκθεση ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ ΑΤΤ. έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΟΥ Ν. Ιωνίας) με συνημμένη την απόΠληροφοριακή Έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσαείναι εκδότης:

- στην κρινόμενη χρήση 2011 του υπ' αριθμ,Τιμολογίου καθαρής αξίας € 1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. το οποίο είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. με λήπτρια την επιχείρηση

Επειδή στην απόΈκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στην οποία το ελεγχόμενο μέρος είναι η προσφεύγουσα, αναφέρεται περιληπτικά το περιεχόμενο της επίμαχης πληροφοριακής έκθεσης των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής. Ειδικότερα αναφέρεται ότι:

«Α. Ιστορικό υπόθεσης

Σε εκτέλεση της ABM ΕΟΕ Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση η οποία επιδοτήθηκε βάσει των διατάξεων του αναπτυξιακού Νόμου 3299/2004, με αριθμό πρωτοκόλλου υπαγωγής: Η ενισχυόμενη επένδυση αφορούσε την ίδρυση μονάδας παραγωγήςδυναμικότητας συνολικού οριστικοποιούμενου κόστους επενδυτικού σχεδίου 29.346.520,00€.

Η ελεγχόμενηεμφανίζεται ως προμηθεύτρια της επιχείρησης στο πλαίσιο του ως άνω επενδυτικού σχεδίου.

B. Έρευνα - Ενέργειες

B.1. Έλεγχος συναλλαγών μεταξύ αφενός της ελεγχόμενης εκδότριας και προμηθεύτριας και αφετέρου της λήπτριας επιχείρησης

Ειδικότερα στην από Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου, η οποία τίθεται συνημμένη στην παρούσα έκθεση, προκύπτει ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής, στην εν λόγω μονάδα παραγωγής, στο πλαίσιο ελέγχου τήρησης των όρων του Ν. 3299/2004, από τους ελέγχοντες Υπαλλήλους του διαπιστώθηκαν περιληπτικά τα κατωτέρω:

α) η ύπαρξη εκδοθέντων από τηνφορολογικών στοιχείων για προμήθεια κλιματιστικών και ψυκτών συγκεκριμένης μάρκας

β) η μη εύρεση κατά την αυτοψία από το κλιμάκιο της υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε, Αττικής, των τιμολογηθέντων κλιματιστικών και ψυκτών μάρκας που προαναφέρθηκαν,

γ) τη βεβαίωση δια της από 23/09/2021 υπεύθυνης δήλωσης του μηχανικού με καθήκοντα διεύθυνσης εργοστασίου την περίοδο της τιμολόγια που εκδόθηκαν για επιμετρήσεις οι οποίες εμφανίζουν αυξητικές μεταβολές των ποσών στους κωδικούς των κλιματιστικώνκρίνονται από τον έλεγχο μερικώς εικονικά ως προς το ποσό των κλιματιστικών και ψυκτών που αναγράφονται σε αυτά.

Συγκεκριμένα:

επένδυσης που υπευθύνως δήλωσε ότι ουδέποτε εγκαταστάθηκαν τα εν λόγω κλιματιστικά μάρκας στους χώρους της επένδυσης, αλλά από την αρχή της εγκαταστάθηκαν μηχανήματα μάρκας που παραμένουν μέχρι και σήμερα στους χώρους της επένδυσης,

δ) την από Τελική Έκθεση του άρθρου 7 Ν. 3299/2004 του όπου αναφέρεται ότι έχουν εγκατασταθεί τρεις (3) ψύκτες της εταιρείας , καθώς και δίκτυο κλιματισμού χώρων παραγωγής της εταιρείας

ε) τη μη αναφορά, του άρθρου 7 Ν. 3299/2004 του στην από Τελική Έκθεσή του, ενότητα «Παρατηρήσεις», σελ. 36-37 της Έκθεσης, για αλλαγή κατασκευαστή στις προαναφερθείσες μονάδες κλιματισμού και ψυκτών

Για όλους τους παραπάνω λόγους, τα επιμέρους Το αριθμ. Τιμολόγιο έκδοσης της , συνολικής καθαρής αξίας 1.089.465,00€, πλέον ΦΠΑ, είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 219.000,00€ πλέον ΦΠΑ,

- Το υπ' αριθμ. Τιμολόγιο έκδοσης της συνολικής καθαρής αξίας 458.737,00€, πλέον ΦΠΑ είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 146.000,00€ πλέον ΦΠΑ,

- Το υπ' αριθμ. Τιμολόγιο έκδοσης της , συνολικής καθαρής αξίας 602.360,00€, πλέον ΦΠΑ, είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 284.500,00€ πλέον ΦΠΑ,

- Το υπ' αριθμ. Τιμολόγιο έκδοσης της συνολικής καθαρής αξίας 236.975,00€, πλέον ΦΠΑ, είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 80.500,00€ πλέον ΦΠΑ,

- Το υπ' αριθμ.Τιμολόγιο έκδοσης της συνολικής καθαρής αξίας 1.192.200,00€, πλέον ΦΠΑ, είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον ΦΠΑ.»

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 Ν.4174/2013 για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα κατέθεσε το από Υπόμνημα της που έλαβε αριθμό πρωτ. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Με το ανωτέρω υπόμνημα της προσφεύγουσας παρασχέθηκαν οι κάτωθι πληροφορίες και στοιχεία στον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

«....

Κατωτέρω παρατίθενται τα αναλυτικά στοιχεία για τον κλιματισμό και την ψύξη νερού για χρήση σε μηχανήματα παραγωγής που προμήθευσε και ακολούθως εγκατέστησε η κοινοπραξία μας στο εργοστάσιο της εταιρείας «.....

Ο κυρίως εξοπλισμός του κλιματισμού, δηλαδή οι συσκευές κλιματιστικών και οι ψύκτες, που προμηθεύσαμε, τοποθετήσαμε και θέσαμε και σε λειτουργία στο εργοστάσιο της Εταιρείας ήταν μάρκας Στον αρχικό σχεδιασμό κατασκευής του εργοστασίου είχαν ενδεικτικά υπολογισθεί κλιματιστικές συσκευές και ψύκτες τύπου μάρκας ή αντίστοιχες αυτών, και λόγω των αναγκών του εργοστασίου επιλέχθηκε τελικά η προμήθεια αυτών από την αντίστοιχη εταιρεία αλλά δεν διορθώθηκε από παρόραμα το λεκτικό στο σχετικό πίνακα των πιστοποιήσεων. Επισημαίνεται ότι επειδή η κοινοπραξία είναι ειδικού σκοπού, δηλαδή συστάθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου έργου, δεν έχει προμηθευτεί άλλον εξοπλισμό πλην του εγκατεστηθέντος στο εργοστάσιο της Εξ' αυτού καθίσταται πρόδηλο ότι το σύνολο των κλιματιστικών που προμηθεύτηκε η κοινοπραξία μας και στη συνέχεια προμήθευσε στην εταιρεία ο κύριος εξοπλισμός και προμήθειας της ο δευτερεύων, ενώ δεν υφίσταται καμία προμήθεια κλιματιστικών Ο εξοπλισμός της έχει ως εξής:

Προσκομίζουμε τα ακόλουθα έγγραφα σχετικά με τις συγκεκριμένες προμήθειες του κλιματισμού

α) Τις από: υπογεγραμμένες επιστολές ανάθεσης από την ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ στην προμήθειας του εν λόγω εξοπλισμού, καθώς και τα από Ιδιωτικά Συμφωνητικά προμήθειας μηχανημάτων κλιματισμού και ψύξεως μεταξύ της (επισυνάπτονται στο παρόν).

β) το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ με την που ανέλαβε μεταξύ άλλων την προμήθεια, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία του πλήρους συστήματος ψύξης του εξοπλισμού του εργοστασίου, όπου ρητώς στο Παράρτημα 1 του Συμφωνητικού αναφέρεται ότι «στην τιμή δεν περιλαμβάνεται η προμήθεια... των τριών ψυκτών (προμήθεια)...».

ε) τα συνυποβαλλόμενα στην παρούσα τιμολόγια, Δελτία Αποστολής, μεταφορικά έγγραφα που έλαβε η ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ τόσο από την όσο και από την για την προμήθεια του εν λόγω εξοπλισμού,

στ) Τα σχετικά αναλυτικά καθολικά αγορών, ΦΠΑ και προμηθευτών στους οποίους καταχωρήθηκαν τα σχετικά τιμολόγια αγοράς τους καθώς επίσης και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης αυτών (εμβάσματα, extrait και τραπεζικών κινήσεων).

ζ) Τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ που συνυποβάλλονται (ισοζύγια, αναλυτικά καθολικά κλπ), στα οποία πουθενά δεν αναγράφεται η μάρκα

Επεξηγήσεις επί των Τιμολογίων της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Στον κατωτέρω πίνακα απεικονίζονται όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ προς τον εργοδότη της την αναλυμένα ανά κατηγορία εργασίας όπως περιγράφεται αναλυτικά στο παράρτημα του εργολαβικού συμφωνητικού (όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε).



• Στο 2ο Συμπλήρωμα του Εργολαβικού Συμφωνητικού που υπογράφηκε στις περιλήφθησαν αυξήσεις επί των ποσοτήτων και πρόσθετες εργασίες λόγω των αυξημένων απαιτήσεων του εξοπλισμού που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου, όπως επεξηγείται και στο από συνημμένου σημειώματος του Μηχανικού της Κοινοπραξίας.

Οι αυξήσεις του κεφαλαίου 1 «Κτιριακά Έργα Πολιτικού Μηχανικού» περιλαμβάνονται στα άρθρα 1.1 - 1.20 του τιμολογίου.

Δεδομένου ότι οι τιμές του κεφαλαίου 2 είναι κατ' αποκοπή, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι επιπλέον απαιτήσεις, έχει ληφθεί υπόψη ένας συντελεστής προσαύξησης των τιμών μονάδων (π.χ. 1,3 στο άρθρο 2.2, 1,5 στο άρθρο 2.13, κλπ)..

Η διαφορά μεταξύ της αρχικής τιμής του συμφωνητικού και της τελικής του 2ου συμπληρώματος, αποτελεί την τιμή για τις πρόσθετες εργασίες, όπως αναλυτικά περιγράφονται στο 2ο συμπλήρωμα.

Π.χ. για την ψύξη εξοπλισμού προστίθεται χωριστή εγκατάσταση ψύξης για τα πριόνια και τον λοιπό εξοπλισμό, το ανωτέρω αντικατοπτρίζεται στο άρθρο 2.17 με προσαύξηση 100% (λοιπός εξοπλισμός).

Για την ορθή λειτουργία των ανωτέρω συστημάτων εγκαταστάθηκε σύστημα επεξεργασίας του νερού ψύξης και σύστημα κεντρικού ελέγχου (.....). Τα ανωτέρω αντικατοπτρίζονται στο άρθρο 2.10: αρχική τιμή 100.000,00€, τελική τιμή 300.000,00€ (συντελεστής 3).

Αντίστοιχα ισχύουν σε όλα τα άρθρα του κεφαλαίου 2.

Οι συντελεστές 1,3, 1,5, 2, 3 δεν είναι ποσότητες, αλλά συντελεστές προσαύξησης της αρχικά συμφωνηθείσας τιμής, λόγω των αυξημένων απαιτήσεων όπως αναφέρονται στο 2ο συμπλήρωμα.

Συνολικά η Εγκατάσταση Κλιματισμού – Αερισμού περιέλαβε τα ακόλουθα:

Εφαρμογές Πυριτίου - Εγκατάσταση Κλιματισμού – Αερισμού

Η εγκατάσταση κλιματισμού – αερισμού αφορά αφενός μεν τον χώρο γραφείων, αφετέρου τους χώρους παραγωγής του εργοστασίου. Το σύστημα περιγράφεται στα σχέδια της μελέτης ΚΛ01 έως ΚΛ11.

Περιλαμβάνει κεντρική παραγωγή ψυχρού και θερμού νερού σε συνδυασμό με κεντρικές κλιματιστικές μονάδες.

Δίκτυα αεραγωγών εξασφαλίζουν την διανομή αέρα στους χώρους παραγωγής του εργοστασίου και τον αερισμό.

Έχουν εγκατασταθεί αερόψυκτα ψυκτικά συγκροτήματα (4 τεμάχια, εκ των οποίων 3 στην οροφή του κτιρίου και 1 στο ισόγειο) και οι κεντρικές κλιματιστικές μονάδες (....., 6 τεμάχια, εκ των οποίων 5 στην οροφή του κτιρίου και 1 εντός του κτιρίου).

Η διανομή στους χώρους παραγωγής του εργοστασίου γίνεται με αεραγωγούς ενώ στο κτίριο γραφείων με σωληνώσεις ζεστού κρύου νερού προς τις τοπικές μονάδες (.....).

Η προμήθεια του εξοπλισμού έγινε από τις εταιρείες (μηχανολογικός εξοπλισμός) και Παππάς (βοηθητικός εξοπλισμός και εξαρτήματα) (βλ. συνημμένα τιμολόγια)

Το ποσό της προμήθειας τηςγια τους αερόψυκτους ψύκτες νερού ανέρχεται σε περίπου 136.500,00€ και για τις Κλιματιστικές Μονάδες των δικτύων εξαερισμού και κλιματισμού των χώρων παραγωγής (.....) σε 136.000,00€, ήτοι συνολικά 272.500,00€, όπως προκύπτει και από τα αντίστοιχα τιμολόγια.

Για την ψύξη του εξοπλισμού (εξοπλισμός παραγωγής) προστίθεται χωριστή εγκατάσταση ψύξης, η οποία περιλαμβάνει πύργους ψύξης, ψύκτες, εξοπλισμό με αντλίες κλπ.

Το ποσό της προμήθειας του εξοπλισμού της ανέρχεται σε 97.500,00 € για τους 3 ψύκτες νερού, σε 18.000,00 € για τον 4^ο ψύκτη και περίπου 128.250,00 € για τους Πύργους Ψύξης

Συνολικό κόστος προμήθειας για το σύστημα ψύξης του εξοπλισμού 243.750,00€.

Συνολικό κόστος εξοπλισμού για τα 2 συστήματα 516.250,00 € (βλ. συνημμένο Παράρτημα 1).

Για την ορθή λειτουργία των ανωτέρω συστημάτων (Εγκατάσταση κλιματισμού – αερισμού & ψύξης μηχανημάτων), εγκαταστάθηκε σύστημα επεξεργασίας του νερού ψύξης και σύστημα κεντρικού ελέγχου (.....)

Η προμήθεια του λοιπού εξοπλισμού για τα 2 συστήματα έγινε από την Εταιρία(λέβητας, σωληνώσεις, αντλίες, εξαρτήματα, συστήματα ελέγχου κλπ.) ανέρχεται δε σε περίπου 421.200,00 €, όπως προκύπτει από τα σχετικά τιμολόγια.

Στο ως άνω ποσό δεν περιλαμβάνεται η προμήθεια των αεραγωγών που αποτελεί χωριστό κονδύλιο.

Συνολικό κόστος 937.550 €

Τιμολόγια

--	--	--

• Επεξηγήσεις επί του ΤΙΜ.....(14^Η ΤΕΛΙΚΗ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ)

Το τιμολόγιο της 14^{ης} και Τελικής πιστοποίησης εργασιών, αφορά ΜΟΝΟ τις πρόσθετες εργασίες του συμπληρώματος του συμφωνητικού που εκτελέστηκαν απολογιστικά, κατά την τροποποίηση της σχεδίασης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εξοπλισμού του έργου.

Το εν λόγω συμπλήρωμα αφορά ουσιαστικά έγκριση του Συγκριτικού Πίνακα που τίθεται ως παράρτημα στο 2^ο Συμπλήρωμα του από Ιδιωτικού Συμφωνητικού.

Συνοπτικά περιλαμβάνει κυρίως: α) τις πρόσθετες εργασίες του συστήματος θέρμανσης – κλιματισμού – αερισμού με την εγκατάσταση κεντρικού συστήματος ελέγχου και σύστημα απαγωγής του αέρα ψύξης του εξοπλισμού και β) τις πρόσθετες εργασίες για την ψύξη του εξοπλισμού, δηλαδή την ψύξη των φούρνων, το σύστημα έκτακτης ανάγκης της ψύξης των φούρνων, την ψύξη των πριονιών, του λοιπού εξοπλισμού, και του νερού τροφοδοσίας της εγκατάστασης απιονισμού. Και για το σύστημα αυτό εγκαταστάθηκε σύστημα ελέγχου

Το επιπλέον ποσό του συστήματος ανέρχεται σε 352.000,00€.

Το επιπλέον ποσό του συστήματος ψύξης του εξοπλισμού ανέρχεται σε 490.000,00 €,

Τα ανωτέρω πιστοποιήθηκαν με την 14^η πιστοποίηση και τιμολογήθηκαν με το τιμολόγιο υπ'αριθμ..... Τα υπόλοιπα ποσά που αφορούν στον κλιματισμό είχαν πιστοποιηθεί και τιμολογηθεί σε προηγούμενες πιστοποιήσεις,

Αναλυτικά τα ποσά της 14^{ης} πιστοποίησης συνολικής αξίας (χωρίς το ΦΠΑ) ευρώ 1.192.200,00, ανά κατηγορία πιστοποιούμενων εργασιών έχουν ως ακολούθως:

....»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αφού έλαβε υπόψη του:

- 1) το υπ' αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ ΑΤΤ. έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΟΥ Ν. Ιωνίας) με συνημμένη την από Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου,
 - 2) το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς του επίμαχου εξοπλισμού αφορούν κλιματιστικά και ψύκτες μάρκας,
 - 3) τις διαπιστώσεις ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όπως αναφέρονται στις σελίδες 6 και 7 της παρούσας απόφασης,
- έκρινε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι εκδότρια στην κρινόμενη χρήση 2011 του υπ' αριθμ. Τιμολογίου καθαρής αξίας €1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. το οποίο είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., με λήπτρια την επιχείρηση «Εφαρμογές

Επειδή εν συνεχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ κοινοποιήθηκε, μέσω του συστήματος e- Κοινοποιήσεις, στην προσφεύγουσα, ο υπ' αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου έκδοσης εικονικών βάσει της Ε. 2042/2022 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, με συνημμένο το σχετικό υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα παραπάνω αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Σε αντίκρουση του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα της και σε συμπλήρωση αυτού και το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα, η προσφεύγουσα επεσήμανε στον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής τα κάτωθι:

«....

Σε απάντηση του υπ' αριθμ. εγγράφου Σας με θέμα «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» και των όσων αναφέρονται σε αυτό με βάση τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Αττικής έγγραφο επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

Την η ελεγχόμενη κατέθεσε στην υπηρεσία Σας αναλυτικό Υπόμνημα επί της προμήθειας και τιμολογήσεως κλιματιστικών και ψυκτών μάρκας καθώς και πλήθος στοιχείων που επικυρώνουν την εν λόγω πράξη της. Ενδεικτικά αναφέρονται:

- Τις από υπογεγραμμένες επιστολές ανάθεσης από την ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ στην προμήθειας του εν λόγω εξοπλισμού καθώς και τα από Ιδιωτικά Συμφωνητικά προμήθειας μηχανημάτων κλιματισμού και ψύξεως μεταξύ της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ και της
- Το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ με την που ανέλαβε μεταξύ άλλων την προμήθεια, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία του πλήρους συστήματος ψύξης του εξοπλισμού του εργοστασίου, όπου ρητώς στο Παράρτημα 1 του Συμφωνητικού αναφέρεται ότι «στην τιμή δεν περιλαμβάνεται η προμήθεια.... των τριών ψυκτών (προμήθεια).»

- Την Τελική Έκθεση του Κ.Ο.Ε., το οποίο επιβεβαιώνει ότι κατά την αυτοψία που διενήργησε στο εργοστάσιο στις για τον έλεγχο πιστοποίησης ολοκλήρωσης – οριστικοποίησης του 100% της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής της λειτουργίας, οι μονάδες κλιματισμού και ψυκτών, που έλεγξε και πιστοποίησε, αφορούσαν στις μονάδες μάρκας και πουθενά στην έκθεση του δεν γίνεται αναφορά σε κλιματιστικά μάρκας (βλ. σελίδες 33-34 της εκθέσεως),
- Το υπογεγραμμένο πρωτόκολλο καταμετρήσεως μηχανολογικού εξοπλισμού της, που διενεργήθηκε από το κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε. σε έλεγχο που διενήργησε στον φορέα της επένδυσης, όπου αναφέρεται ότι δεν βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της Εταιρείας κλιματιστικά μάρκας, ενώ δηλώθηκε υπεύθυνα από τους αντιπροσώπους της Εταιρείας ότι από την αρχή της επενδύσεως εγκαταστάθηκαν μηχανήματα μάρκας
- Τιμολόγια και Δελτία Αποστολής που έλαβε η ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ από την, για την προμήθεια του εν λόγω εξοπλισμού,
- Πρόσφατες φωτογραφίες από το Εργοστάσιο της που έλαβε από το Φορέα της Επένδυσης, οι οποίες είναι ίδιες με αυτές που περιλαμβάνονται στην ανωτέρω αναφερόμενη τελική έκθεση του Κ.Ο.Ε. (από το 2011 δεν έχουν υπάρξει αλλαγές) και
- Τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ (ισοζύγια, αναλυτικά καθολικά κλπ) όπου πουθενά δεν αναγράφεται η μάρκα, αλλά αντιθέτως αναφέρεται ο προμηθευτής

Επιπλέον, με το παρόν Σας υποβάλλουμε την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. και του Ν.4174/2013 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής (ID), απόσπασμα αυτής (αναφερόμαστε στην παράγραφο 5.2.5 Β.1 (σελ. 50-52)) και στην παράγραφο 6.β (σελ.57) παραθέτουμε κατωτέρω:

«Η εγκατάσταση συστήματος ψύξης αναφέρεται στις πιστοποιήσεις εργασιών που συνόδευσαν τα εκδοθέντα από την Κοινοπραξία τιμολόγια. Παρόλα αυτά προκύπτει πράγματι ότι ουδέποτε εγκαταστάθηκε σύστημα ψύξης Αντιθέτως προκύπτει ξεκάθαρα η εξ αρχής εγκατάσταση εξοπλισμού ψύξης μάρκας Το ανωτέρω προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ο.Ε. και δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε..

Επιπλέον η ελεγχόμενη έθεσε στη διάθεση του παρόντος ελέγχου τα ακόλουθα στοιχεία τα οποία ζήτησε και έλαβε από την προμηθεύτρια σχετικά με τον εξοπλισμό ψύξης που εγκαταστάθηκε:

α) Τα από ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της και της για την προμήθεια εξοπλισμού ψύξης του μάρκας

β) Τα TIM. όλα εκδόσεως της με λήπτη την

γ) Παραστατικά μεταφοράς εξοπλισμού (.....) προς το εργοστάσιο της ελεγχόμενης στη στα οποία εμφανίζεται ως αποστολέας η

Από τα ανωτέρω αναγραφόμενα διαπιστώνεται ότι η αγόρασε ψυκτικά τα οποία και εγκατέστησε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και έτσι επιβεβαιώνεται η εξ αρχής εγκατάσταση από την εξοπλισμού ψύξης μάρκας και όχι

Δεδομένης λοιπόν της αναμφισβήτητης ύπαρξης εγκατεστημένου στους χώρους του εργοστασίου συστήματος ψύξης σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν έχει καταχωρηθεί στα

βιβλία της ελεγχόμενης προμήθεια εξοπλισμού ψύξης από άλλο προμηθευτή, προκύπτει ότι ο τιμολογηθείς εξοπλισμός ψύξης παρότι, στις πιστοποιήσεις εργασιών που συνόδευαν τα τιμολόγια, αναφέρεται ως, στην πραγματικότητα ήταν εξοπλισμός μάρκας Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την Κοινοπραξία αποτελούν δηλαδή ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τα περιγραφικά στοιχεία του εξοπλισμού και ειδικότερα ως προς τη μάρκα του εξοπλισμού, σε καμία όμως περίπτωση δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή, δηλαδή εικονικά, καθώς η ύπαρξη της συναλλαγής, έστω και για άλλης μάρκας εξοπλισμό, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση. Υφίστανται παραστατικά εξόφλησης της συναλλαγής μέσω τραπεζικών εμβασμάτων.

Σημειώνεται, ως προς τα παραπάνω, ότι η παράβαση της ανακριβούς αναγραφής (παράβαση για τον εκδότη) στα στοιχεία του Κ.Β.Σ. του είδους αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, βάσει της περ. γ' , παρ. 8, άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Ο Κώδικας αντιμετωπίζει δηλαδή την εν λόγω παράβαση ρητά και συνεπώς διακριτά από την παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Ως προς τη σημείωση στην έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ότι στην 14η επιμέτρηση των εργασιών αναγράφονται ποσότητες με υποδιαιρέσεις της μονάδας (π.χ. 1,3), γεγονός που δε συνάδει με το είδος του εξοπλισμού (κλιματιστικά και ψύκτες), καθώς και αξίες για τον εξοπλισμό διαφορετικές από την προηγηθείσα 12^η επιμέτρηση, παραπέμπουμε στην από τροποποίηση της αρχικής σύμβασης. Με την εν λόγω τροποποίηση επαναπροορίσθηκε το κόστος του συστήματος ψύξης, λόγω πρόσθετου εξοπλισμού που απαιτήθηκε να εγκατασταθεί καθώς και λόγω πρόσθετων εργασιών που εκτελέσθηκαν για την ορθή και ασφαλή λειτουργία του συστήματος (Ο επιπλέον εξοπλισμός και οι εργασίες καταγράφονται αναλυτικά στη σελ. 3 της Τροποποίησης και η υπέρβαση του κόστους στο συνημμένο στην Τροποποίηση συγκριτικό πίνακα). Από τα παραπάνω προκύπτει η αύξηση του κόστους κάποιων επιμέρους τμημάτων κατά 30%, 50% ή 100%, η οποία αύξηση έχει αποτυπωθεί τόσο στην τροποποίηση της σύμβασης όσο και στην μετέπειτα επιμέτρηση ως 1,3, 1,5 ή 2,0 αντίστοιχα.

Συνεπώς οι συγκεκριμένες αριθμητικές αποτυπώσεις αφορούν στη συγκριτική αύξηση του κόστους λαμβάνοντας ως βάση το αρχικό συμφωνηθέν τίμημα.

Σημειώνεται, παρόλα αυτά, ότι η παράβαση της ανακριβούς αναγραφής (παράβαση για τον εκδότη) στα στοιχεία του Κ.Β.Σ. της ποσότητας αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, βάσει της περ. γ' , παρ. 8, άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Ο Κώδικας αντιμετωπίζει δηλαδή την εν λόγω παράβαση ρητά και συνεπώς διακριτά από την παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

.....

Από τον παρόντα έλεγχο δεν επαληθεύεται η κρίση περί μερικής εικονικότητας των επίμαχων ληφθέντων και καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της με Α.Φ.Μ....., ως προς την αξία του εξοπλισμού ψύξης, και προκύπτει ότι αυτά εκδόθηκαν για πραγματικές συναλλαγές και συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, και για την προμήθεια του εξοπλισμού ψύξης που υπάρχει στο εργοστάσιο της ελεγχόμενης»

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται ανωτέρω σχετικά με το φερόμενο ως μερικώς εικονικό τιμολόγιο ως προς την αξία υπ' αριθμ. και:

* **επειδή**, τόσο η εκδότρια όσο και η λήπτρια του φερόμενου ως μερικώς εικονικού τιμολογίου είναι νομικά πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά,

* **επειδή**, το εν λόγω τιμολόγιο έχει προσηκόντως καταχωρηθεί στα βιβλία και στοιχεία της Κοινοπραξίας (αλλά και της λήπτριας εταιρείας όπως αποδεικνύεται από όσα στοιχεία ζητήσαμε και λάβαμε από αυτή) και έχει συμπεριληφθεί σε όλες τις απαιτούμενες συναλλαγές

αυτών με όλες τις αρμόδιες δημόσιες Αρχές (συμπεριλαμβανομένων και των αντίστοιχων φορολογικών υπηρεσιών),

* επειδή, το εν λόγω τιμολόγιο έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων,

* επειδή, έχει ήδη δηλωθεί ότι εκ παραδρομής και λόγω παροράματος (ανθρώπινο λάθος) στις συνημμένες του εν λόγω τιμολογίου πιστοποιήσεις δεν διορθώθηκε η λέξη που αναφέρονταν στον τύπο των κλιματιστικών μονάδων και ψυκτών και αυτό το λάθος δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση τη μερική εικονικότητα,

* επειδή, σε κανένα από τα βιβλία και στοιχεία τόσο της ελεγχόμενης κοινοπραξίας όσο και της δεν αναφέρεται ούτε έχει καταγραφεί, πέραν των κλιματιστικών μονάδων και Ψυκτών μάρκας, η προμήθεια ή η πώληση ή η εγκατάσταση και λειτουργία κλιματιστικών μάρκας ή οιοδήποτε άλλης μάρκας από την έναρξη εργασιών της έως σήμερα.

* επειδή στις υποβληθείσες δηλώσεις της Κοινοπραξίας του Εντύπου Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών-Προμηθευτών (Δ1) φορολογικών στοιχείων (πελατών και προμηθευτών) για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από την έναρξη των εργασιών της έως και το έτος 2011 (ελεγχόμενο έτος) δεν γίνεται καμία αναφορά στην εταιρεία ενώ αντιθέτως έχουν υποβληθεί φορολογικά στοιχεία (προμηθευτή) της και επιπλέον δεν διαπιστώθηκε ουδεμία απόκλιση επ' αυτών από τις φορολογικές αρχές (γεγονός που μπορεί να επαληθευτεί από την Υπηρεσία Σας),

* επειδή, ήδη από το 2009 η ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ Σας κατέθεσε πλήθος στοιχείων (προσφορές, συμβάσεις, τιμολόγια κλπ) όπου ο προμηθευτής των κλιματιστικών μονάδων και ψυκτών είναι η

* επειδή, η προμήθεια και η διακίνηση του εν λόγω εξοπλισμού μάρκας στις εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρείας αποδεικνύεται: α) από τα προσκομισθέντα στοιχεία στην Υπηρεσία σας που έλαβαν αριθμ. πρωτ. (δελτίων αποστολής,) και β) από αποδεικτικά φυσικής απογραφής, που πραγματοποίησε τόσο το Σ.Δ.Ο.Ε. και αποτύπωσε στο από Πρωτόκολλο Καταμετρήσεως σε έλεγχο που διενήργησε στις εγκαταστάσεις της λήπτριας, όσο και το κλιμάκιο Κ.Ο.Ε. (Κεντρικό Όργανο Ελέγχου) του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (όπως ονομάζονταν τότε το σημερινό Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων) όπου στην Τελική Έκθεσή του (αριθμ.πρωτ.....) στα πλαίσια της υπαγωγής της στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004, στην οποία γίνεται πλήρης ανάλυση του εξοπλισμού, η οποία συνοδεύεται και από φωτογραφικό υλικό των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων,

* επειδή, σύμφωνα με το Πρακτικό της με αρ..... Συνεδρίασης της Γνωμοδοτικής Επιτροπής του άρθρου 22 του ν.4887/2022 της Διεύθυνσης Αναπτυξιακών Νόμων του Υπουργείου Ανάπτυξης Επενδύσεων, η Επιτροπή για την λήπτρια εταιρεία απεφάνθη ότι «... Η αλλαγή προμηθευτή στην προμήθεια και εγκατάσταση συστήματος κλιματισμού παραγωγής θεωρείται ήσσονος σημασίας... »,

* επειδή, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση η ύπαρξη εγκατεστημένου στους χώρους του εργοστασίου της λήπτριας εταιρείας συστήματος κλιματιστικών μονάδων και ψύξης σε συνδυασμό με το γεγονός που προαναφέρθηκε ότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο και ούτε έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης προμήθεια του εν λόγω εξοπλισμού από άλλο προμηθευτή ούτε υπάρχει καμία άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή.

Βάσει των προεκτεθέντων, δεν δύναται να θεμελιωθεί εικονικότητα της συναλλαγής, καθότι δεν συνιστά σε καμία περίπτωση αντικατάσταση εξοπλισμού ή αλλαγής αυτού που τιμολογήθηκε και παραδόθηκε στον Φορέα της επένδυσης, αφού το πραγματικό γεγονός είναι ότι όλα τα

νόμιμα παραστατικά ήδη από το 2009 αναφέρονταν σε μάρκα, πρόκειται, δε, για μία εκ παραδρομής παράλειψη διορθώσεως (ανακριβή περιγραφή) από πλευράς της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ του λεκτικού της συνοδού στο τιμολόγιο πιστοποιήσεως.

Συνημμένα με την παρούσα σας κοινοποιούμε στοιχεία που ζητήσαμε και λάβαμε από την

1) την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. και του Ν.4174/2013 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης 1ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής με ID

2) το Πρακτικό της με αρ..... Συνεδρίασης της Γνωμοδοτικής Επιτροπής του άρθρου 22 του ν.4887/2022 της Διεύθυνσης Αναπτυξιακών Νόμων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων

3) Το υπογεγραμμένο πρωτόκολλο καταμετρήσεως μηχανολογικού εξοπλισμού της που διενεργήθηκε από το κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε., στις εγκαταστάσεις της εταιρείας όπου αναφέρεται ότι δεν βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της Εταιρείας κλιματιστικά μάρκας, ενώ δηλώθηκε υπεύθυνα από τους αντιπροσώπους της Εταιρείας ότι από την αρχή της επενδύσεως εγκαταστάθηκαν μηχανήματα μάρκας

Η παρούσα επιστολή αποτελεί συνέχεια και συμπλήρωση των στοιχείων και του Υπομνήματος που σας προσκομίσαμε με το υπ'αριθμ..... πρωτόκολλο.

....»

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα, η προσφεύγουσα επεσήμανε στον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής τα κάτωθι:

«ΘΕΜΑ: ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ άρθρου 14 Ν. 4174/2013

Σε συνέχεια της τηλεφωνικής επικοινωνίας που είχαμε και προς τεκμηρίωση των όσων ισχυριστήκαμε, σας αποστέλλουμε στοιχεία που λάβαμε από το Φορέα του Επενδυτικού Σχεδίου

1) την υπ' αριθμ. πρωτ. Τελική Έκθεση του ΚΟΕ του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων που αφορά στον Φορέα της Επένδυσης «.....» Στις σελίδες 33- γίνεται αναλυτική περιγραφή των κλιματιστικών μονάδων και ψυκτών με αναφορά στους σειριακούς αριθμούς τους.

2) Απόσπασμα του Υπομνήματος που υποβλήθηκε στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων από την όπου αναλυτικά αναφέρονται, μεταξύ άλλων, όσα τηλεφωνικώς ισχυριστήκαμε ότι η εταιρεία είχε μεγάλες ζημίες λόγω οικονομικών περιστάσεων που οι μέτοχοί της υποστήριξαν καταβάλλοντας τεράστια κονδύλια για την κάλυψή τους.

3) Την από απόφαση Υπαγωγής (Εγκριτική Απόφαση) της επένδυσης στον αναπτυξιακό Ν.3299/2004 (δεν γίνεται καμία αναφορά σε επιμέρους είδους, τύπου, μάρκας κανενός εξοπλισμού της επένδυσης).

4) Το Εισηγητικό Σημείωμα των αξιολογητών του Υπουργείου (.....) για την έγκριση υπαγωγής της επένδυσης στον Ν.3299/2004. (βλ.σελ.39 όπου δεν γίνεται καμία αναφορά ούτε σε τύπο ούτε σε μάρκα Ψυκτικών και Κλιματιστικών Μονάδων).

Εκ των ανωτέρω υπ' αριθμ.3 &4 στα οποία δεν αναφέρεται τύπος ή μάρκα ψυκτικών — κλιματιστικών μονάδων, το ΚΟΕ στις παρατιθέμενες παρατηρήσεις του (διαφοροποιήσεις συγκριτικά με το Εισηγητικό Σημείωμα και την Εγκριτική Απόφαση) δεν είχε κανένα λόγο

αναφοράς — υπόδειξη παρατηρήσεως, αφού συνάγεται ότι δεν τίθεται θέμα διαφοροποιήσεως.

Επιπροσθέτως, στην Τελική Έκθεση του ΚΟΕ, βλ.σελ.26, γίνεται αναφορά στον πίνακα που περιλαμβάνεται στη Εισηγητικό Σημείωμα για τις Ειδικές Εγκαταστάσεις μέρος των οποίων είναι οι ψύκτες και τα κλιματιστικά, και σελ. 13 που αναφέρεται στις Κτιριακές Εγκαταστάσεις κάνει αναφορά και στην Εγκριτική Απόφαση καθότι συνέτρεχε περίπτωση ελέγχου αυτής της κατηγορίας με την Εγκριτική Απόφαση, προς επίρρωση του ισχυρισμού μας ότι είχαν ληφθεί υπόψη από το ΚΟΕ τόσο το Εισηγητικό Σημείωμα όσο και η Εγκριτική Απόφαση,
.....»

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η τελική θέση του ελέγχου επί της κρινόμενης υπόθεσης είναι η κάτωθι (σελ. 22-23 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου):

«Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω καθώς επίσης και τα κάτωθι:

1) το υπ' αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ ΑΤΤ.έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΟΥ Ν. Ιωνίας) με συνημμένη την απόΠληροφοριακή Έκθεση ελέγχου,

2) τις διαπιστώσεις ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όπως περιγράφηκαν ανωτέρω στο κεφάλαιο 6 – Β. 1 .

3) το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς του επίμαχου εξοπλισμού που αφορούν κλιματιστικά και ψύκτες μάρκαςέχουν εκδοθεί από την προμηθεύτρια εταιρεία στην ελεγχόμενη εταιρεία τη χρήση 2009,

4) το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα τιμολόγια προμήθειας, εγκατάστασης και θέσης σε λειτουργία του πλήρους συστήματος ψύξης του εξοπλισμού του εργοστασίου έχουν εκδοθεί από την εταιρεία στην ελεγχόμενη εταιρεία τις χρήσεις 2009 και 2010,

5) το γεγονός ότι από την ελεγχόμενη εταιρείαέχει εκδοθεί το υπ' αριθμ. ΤΙΜ με περιγραφή «11^η Πιστοποίηση εργασιών κατασκ. έργων πολ. Μηχανικού και ηλεκτρ. εργασιών στη εργοστασίου παραγωγής φετών πυριτίου», με βάση την οποία έχουν τιμολογηθεί οι εκτελεσθείσες εργασίες, οι οποίες κατά την έχουν ολοκληρωθεί όσον αφορά την προμήθεια των κλιματιστικών και ψυκτών κατά ποσοστό 100%.

6) τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) με τις οποίες ορίζεται ότι: «.....Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση».

7) Το γεγονός ότι την υπογράφηκε το 2^ο Συμπλήρωμα του Εργολαβικού Συμφωνητικού, με το οποίο περιελήφθησαν αυξήσεις επί των ποσοτήτων και πρόσθετες εργασίες λόγω των αυξημένων απαιτήσεων του εξοπλισμού που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου,

8) Το γεγονός ότι για τη χρήση 2011 δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη εταιρεία επιπλέον ληφθέντα τιμολόγια, ούτε για μονάδες κλιματισμού και ψυκτών αλλά ούτε και για από τα οποία να προκύπτουν οι πρόσθετες εργασίες που επικαλείται η ελεγχόμενη και που είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους των κλιματιστικών και ψυκτών, τις οποίες και μετέπειτα τιμολόγησε με το υπ' αριθμ. ΤΙΜ

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα επιχείρησηείναι εκδότες:

- Στην ελεγχόμενη χρήση 2011 του υπ' αριθμ.τιμολογίου καθαρής αξίας €1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. το οποίο είναι μερικής εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., με λήπτρια την επιχείρηση

Επειδή με τον δεύτερο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν εκδόσεως εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναίτιολόγητη. Ειδικότερα, προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της ότι η κρίση του ελέγχου είναι αναίτιολόγητη μεταξύ άλλων προσκομίζει και επικαλείται :

α) την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τηρήσεως Βιβλίων και Εκδόσεως Στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και του Ν.4174/2013 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ID και

β) το πρακτικό της υπ' αριθμ.Συνεδριάσεως της Γνωμοδοτικής Επιτροπής του άρθρου 22 του Ν. 4887/2022 της Διευθύνσεως Αναπτυξιακών Νόμων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας με τα ανωτέρω επιβεβαιώνεται, από αρμόδια ελεγκτικά όργανα, ότι στο σύνολο του έργου όλα εκτελέστηκαν κανονικά από πραγματικής και φορολογικής απόψεως, το δε πόρισμα του ελέγχου έρχεται, χωρίς ουδός να αιτιολογεί τον λόγο διαφοροποιήσεως του, σε πλήρη αντίθεση με αυτά.

Επειδή η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τηρήσεως Βιβλίων και Εκδόσεως Στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του ΚΦΔ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ID και ελεγχόμενο μέρος την λήπτρια επιχείρηση «.....», είχε προσκομισθεί από την προσφεύγουσα και στον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ίδια από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα σε αντίκρουση του υπ' αριθμ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην λήπτρια επιχείρηση από τον 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής όσον αφορά τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα, στις οποίες περιλαμβάνεται και το υπ' αριθμ.κρινόμενο τιμολόγιο εκδόσεως της προσφεύγουσας, κατέληξε στο κάτωθι πόρισμα: «

➤ *Επειδή ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείωνείναι νομικό πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό. Ειδικότερα έκανε έναρξη εργασιών την, υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και εμφανίζεται κατά τα ελεγχόμενα έτη να πραγματοποιεί αγορές.*

➤ *Επειδή η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.*

➤ *Επειδή σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ.Τελική Έκθεση Κεντρικού Οργάνου Ελέγχου (Κ.Ο.Ε.) του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας κατά την αυτοψία του Κ.Ο.Ε. που διενεργήθηκε στις στο χώρο του εργοστασίου διαπιστώθηκε η εγκατάσταση ψυκτών της εταιρίας*

➤ *Επειδή σύμφωνα με το πρακτικό της με αρ.Συνεδρίασης της Γνωμοδοτικής Επιτροπής άρθρου 22 του ν.4887/2022 της Δ/σης Αναπτυξιακών Νόμων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η Επιτροπή απεφάνθη ότι «...η αλλαγή προμηθευτή στην προμήθεια και εγκατάσταση συστήματος κλιματισμού παραγωγής θεωρείται ήσσονος σημασίας»*

➤ *Επειδή η ανακριβής αναγραφή σε έγγραφα, συνοδευτικά των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, των περιγραφικών στοιχείων του εξοπλισμού και ειδικότερα της μάρκας του εξοπλισμού, δεν συνεπάγεται εικονικότητα της σχετικής συναλλαγής, αλλά ανακρίβεια ως προς τα περιγραφικά στοιχεία του τιμολογηθέντος εξοπλισμού. (βλέπε αναλυτικά στο κεφ. 5.2.5. σελ. 50-51 της παρούσας έκθεσης).*

Επειδή δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση η ύπαρξη εγκατεστημένου στους χώρους του εργοστασίου συστήματος ψύξης σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο και ούτε έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης προμήθεια εξοπλισμού ψύξης από άλλο προμηθευτή (βλέπε αναλυτικά στο κεφ. 5.2.5. σελ. 50-51 της παρούσας έκθεσης).

Από τον παρόντα έλεγχο δεν επαληθεύεται η κρίση περί μερικής εικονικότητας, των επίμαχων ληφθέντων και καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως τηςμε Α.Φ.Μ., ως προς την αξία του εξοπλισμού ψύξης, και προκύπτει ότι αυτά εκδόθηκαν για πραγματικές συναλλαγές και συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, και για την προμήθεια του εξοπλισμού ψύξης που υπάρχει στο εργοστάσιο της ελεγχόμενης.»

Επειδή η ανωτέρω έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με ελεγχόμενο μέρος την λήπτρια επιχείρηση, προσκομίστηκε και στον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω έκθεση από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις στην λήπτρια επιχείρηση

Επειδή ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δεν αξιολόγησε, δεν αντέκρουσε και τελικά δεν έλαβε υπόψιν του την ανωτέρω έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:
«2. ...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.
2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
.... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή» ορίζεται ότι:

«6. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έχει πλημμελώς αιτιολογήσει ότι, στην ελεγχόμενη χρήση 2011, το υπ' αριθμ.Τιμολόγιο καθαρής αξίας €1.192.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως της προσφεύγουσας με λήπτρια την επιχείρηση

..... είναι μερικώς εικονικό για το ποσό των 422.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., καθότι δεν αξιολογεί και τελικά δεν λαμβάνει υπόψη του την απόέκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) & του Ν.4174/2013 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και η αρμόδια φορολογική αρχή να προβεί σε τεκμηρίωση όσον αφορά την μερική εικονικότητα του υπ' αριθμ.κρινόμενου τιμολογίου, λαμβάνοντας υπόψη και την απόέκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) & του Ν.4174/2013 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και διενεργώντας περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις εφόσον κριθεί απαραίτητο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία και την ακύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προστίμου έκδοσης εικονικών Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ. - Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.