



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10.01.2022

Αριθμός απόφασης: 53

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Εταιρίας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, με έδρα στην

..... με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον κ. με ΑΦΜ, κατά της με αρ./**15.07.2021** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Εταιρίας με την επωνυμία «..... » με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ./**15.07.2021** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους **182.076,66€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους **91.038,33€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **273.114,99€**.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** δυνάμει της υπ' αρ. 575/2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./15-06-2021 (αρ.πρωτ.εισερχ.15-06-2021) έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» (αριθμός2019) με συνημμένη την από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ ..., διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει των με αριθμό/18-11-

2019 και/04-03-2020 εντολών μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) – Υποδιεύθυνση Β', στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ & ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)», για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ.αριθμ.../15 (αρ. καταχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .../15) Πληροφοριακό Δελτίο, στο οποίο αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις εμπορίας παλαιών μετάλλων (scrap):

1. με ΑΦΜ:..... με Βούλγαρο ιδιοκτήτη που βρίσκεται στη διεύθυνση
2. με Α.Φ.Μ.:.... και
3. με ΑΦΜ

διενεργούν εικονικές συναλλαγές μεταξύ τους και με άλλους και ότι η 2η και η 3η επιχείρηση πωλούν χωρίς να έχουν αγορές, καθώς και ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποιεί το λογιστήριό της για να εκδίδει τα εικονικά τους τιμολόγια.

Από τον έλεγχο των ως άνω επιχειρήσεων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως ακολούθως:

α) εβδομήντα τέσσερα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία για αγορά παλαιών μετάλλων – scrap από τις κάτωθι επιχειρήσεις όπως αναλυτικά καταγράφονται στην από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, οι οποίες αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 732.183,35€ απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39Α' του ν.2859/2000

A/A	Επωνυμία εκδότη	Α.Φ.Μ. εκδότη	Φορολογικό στοιχείο-Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α .	Συνολική αξία (€)
1		...		5.509,26		5.509,26
2		...		16.970,00		16.970,00
3		...		23.041,27		23.041,27
4		...		12.493,77		12.493,77
5		...		13.439,06		13.439,06
6		...		23.865,00		23.865,00
7		...		832,50		832,50
8		...		13.008,41		13.008,41
9		...		8.110,80		8.110,80
10		...		9.667,15		9.667,15
11		...		2.936,64		2.936,64
12		...		5.651,07		5.651,07
13		...		20.028,31		20.028,31
14		...		15.061,55		15.061,55
15		...		13.725,34		13.725,34
16		...		23.736,08		23.736,08

17	.....	...	.....	21.261,41		21.261,41
18	.....	...	.....	7.668,00		7.668,00
19	.....	...	.....	16.349,65		16.349,65
20	.....	...	.....	8.906,90		8.906,90
21	.....	...	.....	8.386,14		8.386,14
22	.....	...	.....	11.139,00		11.139,00
23	.....	...	.....	10.888,65		10.888,65
24	.....	...	.....	5.530,96		5.530,96
25	.....	...	.....	20.437,34		20.437,34
26	.....	...	.....	10.432,29		10.432,29
27	.....	...	.....	7.053,53		7.053,53
28	.....	...	.....	11.233,34		11.233,34
29	.....	...	.....	8.203,17		8.203,17
30	.....	...	.....	16.729,23		16.729,23
31	.....	...	.....	3.286,50		3.286,50
32	.....	...	.....	14.931,28		14.931,28
33	.....	...	.....	2.936,90		2.936,90
34	.....	...	.....	17.162,52		17.162,52
35	.....	...	.....	13.694,19		13.694,19
36	.....	...	.....	6.182,08		6.182,08
37	.....	...	.....	4.610,26		4.610,26
38	.....	...	.....	2.572,14		2.572,14
39	.....	...	.....	15.020,04		15.020,04
40	.....	...	.....	9.392,82		9.392,82
41	.....	...	.....	12.071,79		12.071,79
44	.....	...	.....	6.715,29		6.715,29
43	.....	...	.....	7.909,30		7.909,30
44	.....	...	.....	3.618,00		3.618,00
45	.....	...	.....	14.840,78		14.840,78
46	.....	...	.....	9.898,92		9.898,92
47	.....	...	.....	7.687,93		7.687,93
48	.....	...	.....	5.007,20		5.007,20
49	.....	...	.....	13.343,62		13.343,62
50	.....	...	.....	11.226,60		11.226,60
51	.....	...	.....	13.979,89		13.979,89
52	.....	...	.....	17.947,01		17.947,01
53	.....	...	.....	5.317,68		5.317,68
54	.....	...	.....	11.035,20		11.035,20
55	.....	...	.....	3.660,48		3.660,48
56	.....	...	.....	6.343,09		6.343,09
57	.....	...	.....	23.851,36		23.851,36
58	.....	...	.....	12.251,25		12.251,25
59	.....	...	.....	20.490,54		20.490,54
60	.....	...	.....	6.776,00		6.776,00
61	.....	...	.....	9.413,41		9.413,41
62	.....	...	.....	4.403,00		4.403,00
66	.....	...	.....	17.061,04		17.061,04
64	.....	...	.....	898,12		898,12
65	.....	...	.....	2.041,60		2.041,60
66	.....	...	.....	6.334,62		6.334,62
67	.....	...	.....	2.943,28		2.943,28
68	.....	...	.....	900,16		900,16
69	.....	...	.....	422,83		422,83
70	.....	...	.....	1.540,00		1.540,00
71	.....	...	.....	2.580,00		2.580,00

72	.....	...	.....	2.630,82		2.630,82
73	.....	...	.....	2.517,79		2.517,79
74	.....	...	.....	2.440,20		2.440,20
ΣΥΝΟΛΟ				732.183,35		732.183,35

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, επειδή από τον έλεγχο στις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις καθώς:

- ✓ δεν διέθεταν έδρα
- ✓ δεν διέθεταν προσωπικό
- ✓ δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα
- ✓ δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
- ✓ στις περισσότερες εκ των περιπτώσεων οι φερόμενες μεταφορές των εμπορευμάτων προς την έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης έγιναν είτε με Ε.Ι.Χ., είτε με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων άσχετων με τη συναλλαγή, ή με φορτηγά που το μικτό τους βάρος ήταν πολύ μικρότερο από την ποσότητα εμπορευμάτων που φέρονταν να μεταφέρουν ή ακόμα και με αυτοκίνητα που δεν υφίστανται στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ..
- ✓ Δύο από τους ανωτέρω προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης δήλωσαν ότι την υπό κρίση περίοδο δεν ασκούσαν δραστηριότητα και δεν συνεργάστηκαν ποτέ με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συγκεκριμένα:
- ✓ Η υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..-09-2019 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρησή της, δεν πήγε ποτέ στην έδρα της και δεν έκανε καμία αγορά ή πώληση εμπορευμάτων.
- ✓ Μετά τη έναρξη της επιχείρησής της παρέδωσε τα βιβλία και τα στοιχεία της στον αδερφό της έναντι μικροποσών που εισέπραττε από τον ίδιο προκειμένου να συντηρήσει τα παιδιά της.
- ✓ Αλλά ούτε και από τον πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές καθώς από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο διατηρεί επιχείρηση η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.

✓ Ο υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου-09-2020 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι άνοιξε την επιχείρησή του το 2006 και δούλεψε μόνο για λίγους μήνες λόγω του ότι μπαινόβγαινε στις φυλακές, ενώ με την δεν δούλεψε ποτέ.

β) πέντε (5) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από διάφορες επιχειρήσεις όπως αναλυτικά καταγράφονται στην από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, συνολικής καθαρής αξίας 67.881,39€ απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39Α' του ν.2859/2000.

A/A	Επωνυμία εκδότη	A.Φ.Μ. εκδότη	Φορολογικό στοιχείο-Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία (€)
1				23.157,27		23.157,27
2				11.452,87		11.452,87
3				12.800,00		12.800,00
4				8.828,25		8.828,25
5				11.643,00		11.643,00
ΣΥΝΟΛΟ				67.881,39		67.881,39

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επειδή από τον έλεγχο στις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις καθώς:

- ✓ δεν διέθεταν έδρα
- ✓ δεν διέθεταν προσωπικό
- ✓ δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα
- ✓ δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα, προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
- ✓ Επειδή από τον έλεγχο του τρόπου μεταφοράς του διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με Φ.Δ.Χ. οι ιδιοκτήτες των οποίων επιβεβαίωσαν με υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσαν στην ΥΕΔΔΕ, ότι ποτέ δεν πήγαν στην έδρα των επιχειρήσεων του ή του, αλλά έγιναν με την μεσολάβηση τρίτων προσώπων από χώρους που δεν συνδέονται με τις παραπάνω επιχειρήσεις.

Περαιτέρω απ' τον έλεγχο στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ✓ Οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν μεγάλης αξίας συνεχείς και επαναλαμβανόμενες.

- ✓ Η μεταφορά των εμπορευμάτων που φέρεται να μεταφέρθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση διενεργήθηκε, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ως επί το πλείστον:
- ✓ Με μεταφορικά μέσα που δεν είχαν την ικανότητα να μεταφέρουν τα εν λόγω εμπορεύματα (Ε.Ι.Χ.)
- ✓ Με ανύπαρκτα μεταφορικά μέσα (δεν υπάρχουν στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ.)
- ✓ Με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων, γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις του ν.3446/2006 καθώς και στα όσα ορίζονται στο ν.δ.49/1968 «περί χορηγήσεως αδειών κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως» και των τροποποιητικών και συμπληρωματικών αυτού ν.δ.833/1971 και 1268/1972».
- ✓ Το ανωτέρω γεγονός ήταν σε γνώση της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως προκύπτει και από τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ ο υπεύθυνος της επιχείρησης κ. στην οποία αναφέρεται **«...Τα στοιχεία που γράφονταν πάνω στα τιμολόγια και τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών, επιβεβαιωνόταν από εμάς στην έδρα της επιχείρησης....»**
- ✓ Ένα από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών ήταν σαφέστατα και το μεταφορικό μέσο που φέρεται να εκτέλεσε την εκάστοτε μεταφορά εμπορευμάτων προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- ✓ Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των:
- ✓ Τιμολογίων Πώλησης, ΤΠ-ΔΑ &
- ✓ Δελτίων Αποστολής των ανωτέρω προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης και
- ✓ των αποδείξεων πληρωμής που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση έναντι της οφειλής της προς τους ανωτέρω προμηθευτές της, διαπιστώνεται **εμφανής ομοιότητα στον γραφικό χαρακτήρα του ατόμου που τα συμπλήρωσε.**
- ✓ Το ανωτέρω γεγονός επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωποστη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλλε στην ΥΕΔΔΕ στην οποία αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών **συμπληρώνονταν πολλές φορές από τους ίδιους (.....) επειδή οι προμηθευτές τους ήταν αγράμματοι.**
- ✓ Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 5 παρ.7 του ν.4093/12 τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης εμπορευμάτων (Δελτία Αποστολής, ΤΠ-ΔΑ) συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Αντ' αυτού, τα διάφορα παραστατικά διακίνησης συμπληρώνονταν από την κ., μετά τη φερόμενη

παραλαβή τους από την ελεγχόμενη επιχείρηση με σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

✓ Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τους προμηθευτές της διαπιστώνονται τα κάτωθι:

✓ Κατά τη χρήση 2014 η πληρωμή γίνεται κυρίως με έκδοση επιταγών. Η λήπτρια επιχείρηση εκδίδει αλληπάλληλες επιταγές (τραπεζικές ή εκδόσεως της ίδιας) ξεχωριστά για το κάθε τιμολόγιο του εκάστοτε προμηθευτή της που στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ακολουθείται από είσπραξη του ποσού από τον δικαιούχο με μετρητά την ίδια ημέρα που εκδίδεται και η επιταγή.

✓ Χαρακτηριστικά αναφέρεται η είσπραξη επιταγών εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης σε διαταγή από τη Συγκεκριμένα η κ. με Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ (αρ.πρωτ.εισερχ.....-2019) δήλωσε ότι με τον συζούσαν και είναι ο πατέρας των τεσσάρων παιδιών της. Την κατέβασε με το αυτοκίνητο από την (που ζούσαν τότε) στη προκειμένου να εισπράξει επιταγές και εν συνεχεία του έδωσε τα χρήματα πίσω. Τις συγκεκριμένες επιταγές τις έδωσε στην ίδια για να τις εισπράξει όχι όλες μαζί αλλά μία-μία.

✓ Η ανωτέρω διαδικασία πληρωμής επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπο της στη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ στην οποία αναφέρεται ότι “....οι επιταγές ήταν περισσότερες από 1 Για να εισπράττει το ποσό με μετρητά. Εάν ο ίδιος προμηθευτής ερχόταν παραπάνω από 1 φορά την ίδια ημέρα στην επιχείρηση για παράδοση εμπορευμάτων πηγαίναμε μαζί πολλές φορές την ίδια ημέρα στην τράπεζα”.

✓ Συνεπώς πήγαινε μαζί με τον προμηθευτή πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα στην τράπεζα προκειμένου να εξοφλήσει παραπάνω από ένα τιμολόγια που εκδίδονταν την ίδια ημέρα, αντί να χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί όψεως των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών εφόσον πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων. Στις ελάχιστες δε περιπτώσεις που η πληρωμή του προμηθευτή διενεργήθηκε με μεταφορά ποσού μέσω των τραπεζικών λογαριασμών των δύο μερών, την κατάθεση του ποσού στον λογαριασμό του προμηθευτή ακολούθησε ισόποση ανάληψη με μετρητά την ίδια ημέρα, στο ίδιο κατάστημα τράπεζας και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές ήταν συνεχόμενες.

✓ Επίσης από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους εκδότες των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με λήπτη την ελεγχόμενη δεν προέκυψε κανένα στοιχείο για την μετέπειτα πορεία των εν λόγω πληρωμών (π.χ. πληρωμή εξόδων της επιχείρησης τους, κατάθεση μέρους ή του συνόλου σε κάποιον τραπεζικό λογαριασμό κ.λ.π.).

✓ Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν με τρόπο σύνομο ώστε να προσδώσουν αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα γινόταν ανακύκλωση των χρημάτων.

Για τη λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ06-2021 (α/α ελεγχis6-2021) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β' και 3δ' του νόμου 4337/2015 από τη Δ.Ο.Υ. για την οποία ασκήθηκε η με αρ.πρωτ.7.2021 ενδικοφανής προσφυγή.

Σε συνέχεια της με αριθμό ΑΕΠ-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β' και 3δ' του νόμου 4337/2015 εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη πράξη λόγω έκπτωσης του φόρου εισροών με συντελεστή φ.π.α 23%, ύψους **184.014,90€** των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους **800.064,74€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη

-Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος ο χαρακτηρισμός των παραστατικών ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα πορίσματα της από 15-6-2021 έκθεσης του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης στην οποία γίνεται αναφορά και επίκληση στοιχείων που αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις των προμηθευτών της, οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών –Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με την ίδια, που να καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

- Από το μερικό επιτόπιο έλεγχο διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ προς την προσφεύγουσα εταιρία και από τον έλεγχο των βουλγαρικών αρχών στην εταιρία (μοναδικός πελάτης της), καταδεικνύεται ότι τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα παραστατικά από τις πέντε (5) επίμαχες επιχειρήσεις – προμηθευτές της είναι απολύτως πραγματικές, καθώς εμμέσως αποδέχονται ως υπαρκτές τις πωλήσεις της.

- Η εταιρία προέβαινε σε κάθε δυνατή και δέουσα ενέργεια προκειμένου να διαπιστώσει ότι συμβάλλεται με υπαρκτή φορολογικά επιχείρηση και πως δεν θα ετίθετο στο μέλλον κανένα ζήτημα εγκυρότητας της συναλλαγής. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε ενάρξεις δραστηριότητας των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάχθηκε, καθώς και αποφάσεις

αδειοδότησης για τη συλλογή και μεταφορά μη επικίνδυνων αποβλήτων του τμήματος Περιβαλλοντικού και χωρικού σχεδιασμού της Απ.Διοικ.Μακεδονίας-Θράκης.

- Η φορολογική διοίκηση αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις αθίγγανων ως επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο, όπως μία μέση επιχείρηση.
- Είναι αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι ελλείπει έδρας, προσωπικού, πάγιου εξοπλισμού για τη ζύγιση και οχημάτων, οι συναλλαγές είναι άνευ ετέρου εικονικές. Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, για την άσκηση defacto επιχείρησης συλλογής και διάθεσης ανακυκλώσιμων υλικών, δεν απαιτείται η ύπαρξη μεγάλων στεγασμένων αποθηκευτικών χώρων, αλλά αρκούν και οι υπαίθριοι χώροι για την προσωρινή εναπόθεση των υλικών μέχρι την μεταπώλησή τους προς ανακύκλωση.
- Κάποιοι από τους ανωτέρω προμηθευτές της είχαν έδρα σε σχετικά κοντινή απόσταση, μετέφεραν τα εμπορεύματα με εμφανιζόμενα ως δικά τους μεταφορικά μέσα τύπου Datsun ή άλλα οχήματα. Δεν έχει τη φορολογική υποχρέωση να ελέγχει αν το φορτηγό με το εμπόρευμα είναι ιδιωτικό, δημόσιο, κλεμμένο ή πληρώνει τέλη κυκλοφορίας,
- Σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων προμηθευτών, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται από τη φορολογική διοίκηση πως τα λεφτά δεν επέστρεψαν στην προσφεύγουσα εταιρία.
- Δεν συναλλάχθηκε ποτέ με την ίδια τη, αλλά με τον πληρεξούσιο της ατομικής της επιχείρησης και αδερφό της.....
- Σχετικά με τις συναλλαγές της με την επιχείρηση “..... με Α.Φ.Μ.:.....” αναφέρει ότι δεν γνώριζε τον προμηθευτή, τον οποίο της σύστησε ο Για τον εν λόγω προμηθευτή κατατέθηκε από την εταιρία αγωγή για απάτη ύψους 22.630,82 €. Συγκεκριμένα, ο έλαβε από την προσφεύγουσα μια επιταγή ποσού 2.630,82€ και ο ίδιος συμπλήρωσε ένα ακόμα «2» στην αρχή του ποσού και τη λέξη «είκοσι» πριν την ολογράφως αναφορά του ποσού στο σώμα της επιταγής και ανέλαβε από την τράπεζα το ποσό 22.630,82€. Για τη συγκεκριμένη αγωγή δεν εκδόθηκε οριστική απόφαση.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) 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, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει». Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39α. «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» ορίζεται ότι : 1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1025828/1963/258/A0014/ΠΟΛ.1049/15.3.2007 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του ν.

3522/06 και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή του ΦΠΑ στις νεόδμητες οικοδομές), διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

A. Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/EK του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/EK/28.11.2006) κατά το μέρος που αφορά το άρθρο 1 (7) (γ) αυτής και τις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Οι ανωτέρω τροποποιήσεις αναμένεται ότι θα συμβάλουν στην εξυγίανση της αγοράς καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Έτσι με την προσθήκη της νέας υποπερίπτωσης εε' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 ορίζεται πλέον ως υπόχρεος στο φόρο ο λήπτης των αγαθών (αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Κατά συνέπεια οι πράξεις αυτές εξομοιώνονται φορολογικά με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή.

B. Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων για τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39α οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση: α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών, β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων, δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες, ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών, στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γίνεται κατανοητό ότι συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα χρησιμοποιημένα χαρτοκιβώτια, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης, το παλιό ηλεκτρολογικό υλικό της ΔΕΗ, τα καλώδια, οι χρησιμοποιημένες παλέτες, τα πλήρως απαξιωμένα πάγια στοιχεία επιχείρησης που δε χρησιμοποιούνται, τα καμένα λάδια κλπ, εφόσον παραδίδονται ως απορρίμματα και προορίζονται προς ανακύκλωση.

Απαραίτητη προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, είναι οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, δηλαδή να έχουν σαν σκοπό την επαναφορά των αγαθών στην αρχική φάση επεξεργασίας τους και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

Ο λήπτης των αγαθών αυτών θα πρέπει να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39^α

Γ. Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., από 1/1/2007, οι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα υπάγονται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο όπως αναλύεται στην ενότητα Ε, η φορολογική αντιμετώπιση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με αυτή των πράξεων λήπτη και **οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.** Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είναι πράξεις φορολογητέες..

Δ. Συντελεστής Φ.Π.Α.

Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. για τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα είναι αυτός που αντιστοιχεί στη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν κατά περίπτωση τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. Κατά κανόνα θα εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής.

Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Υποχρεώσεις του πωλητή

Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν ή πρόκειται να πραγματοποιήσουν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, από 1/1/2007, πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.....

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θεωρούνται οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται τόσο από πρόσωπα που αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω αγαθά (εμπόριο ανακυκλώσιμων απορριμμάτων), όσο και από πρόσωπα που παραδίδουν τέτοια υλικά ως κατάλοιπα άσκησης κάθε είδους οικονομικής δραστηριότητας.

Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά

θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. στο πεδίο των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους....

2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τόσο η εμπορία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων όσο και η παραγωγή νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές μονάδες είναι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. Για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά). Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου. Το ποσό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο θα προσαυξάνει επίσης τον κωδ. 343 « πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών » ».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' Αρ. Πρωτ. Δ17Ε 5025409 ΕΞ 2012/15-06-2012 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα (Φορολογική μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ υπολειμμάτων που προκύπτουν από την βιομηχανοποίηση καπνού, καθώς και ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γενικότερα Άρθρο 39α του Ν.2859/2000-Κώδικας ΦΠΑ), διευκρινίζονται, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Κατόπιν των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: · Επιπλέον, ένα αγαθό υπάγεται στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), εφόσον τηρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Το αγαθό περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ.
2. Η παράδοση του αγαθού γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
3. Η παράδοση του αγαθού προορίζεται προς ανακύκλωση, δηλαδή στην επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή ως πρώτη ύλη. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών η οποία

πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του. Επιπλέον: α) Τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του. β) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω. Είναι φανερό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν τηρείται στην περίπτωση που τα υπολείμματα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν...».

Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, »,

Το άρθρο 63, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.», Το άρθρο 183, της ως άνω οδηγίας, ορίζει: «**Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.**».. {....}

Το άρθρο 199 παρ 1 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων: [...] δ) παράδοση χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδήρων και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI{....}

Το άρθρο 226 σημεία 11 και 11α, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: [...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται, 11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά **“Αντίστροφη επιβάρυνση”**,».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, ... Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3».

Επειδή η καταβολή του ΦΠΑ από το λήπτη-αποδέκτη των αγαθών, στα πλαίσια «αντιστροφής της επιβαρύνσεως», και παράλληλα η απαλλαγή από το ΦΠΑ του εκδότη- προμηθευτή, που εφαρμόζεται δυνάμει του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ/28.11.2006, εξαρτάται από την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθορίζονται στο άρθρο αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση

έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. 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, στο 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ). Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016 ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Β' Τμήμα) Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016 16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό

ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής. 21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).»

Επειδή το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως του Φ.Π.Α., συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α., που έχει καθιερώσει ο ενωσιακός νομοθέτης, Η άσκηση του δικαιώματος αυτού εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου, πιστοποιούντος την πραγματοποίηση της συναλλαγής στην οποία στηρίζεται η περί εκπτώσεως του Φ.Π.Α.

Επειδή, περαιτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί σχετικά με την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών που τέθηκαν εκ νέου με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εξετάσθηκαν με την αρ.πρωτ./**16.7.2021** ενδικοφανή προσφυγή που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η με αρ.**12.2021** απορριπτική απόφαση από την υπηρεσία μας.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή δεν τίθεται ιδιαίτερος και ουσιαστικός ισχυρισμός που άπτεται της φορολογίας Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15.07.2021 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της προσφεύγουσας εταιρίας με την επωνυμία « » με ΑΦΜ, την επικύρωση της με αρ. / **15.07.2021** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ. / **15.07.2021** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών & ενδοκοιν. Αποκτήσεων	2.015.876,99	2.015.876,99	2.015.876,99	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών & ενδοκοιν. Αποκτήσεων	2.026.453,01	1.226.388,27	1.226.388,27	800.064,74
Φόρος εκροών	463.651,71	463.651,71	463.651,71	0,00
Φόρος εισροών	465.821,10	281.806,19	281.806,19	184.014,91
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.169,39	231,14	231,14	1.938,25
Χρεωστικό υπόλοιπο		182.076,66	182.076,66	182.076,66
Πρόστιμα άρθ.58/58Α		91.038,33	91.038,33	91.038,33
Σύνολο φόρου για καταβολή		273.114,99	273.114,99	273.114,99

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.169,39	231,14	231,14	1.938,25
----------------------------	----------	--------	--------	----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.