



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1126

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.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 από 20/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αριθμό//.../23-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό//.../23-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, της με αριθμό//.../23-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό//.../23-12-

2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 και της με αριθμό **..../.../23-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **..../.../23-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 54.362,38 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 27.181,19 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10.923,81, ήτοι συνολικό ποσό **92.467,38 €**.

2. Με την με αριθμό **..../.../23-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 136.423,12€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ύψους 68.211,56 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **204.634,68 €**.

3. Με την με αριθμό **..../.../23-12-2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **23.259,12 €** (58,147,80 X 40%), διότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 58,147,80 €, πλέον Φ.Π.Α. 13.373,99 €, από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013.

4. Με την με αριθμό **..../.../23-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό 13.373,99 X 50% = **6.687,00 €**.

5. Με την με αριθμό/23-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.000,00 €** (500,00 X 2) διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./6-10-2021 έγγραφο αίτημα και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος αυτού, τα τηρούμενα βιβλία και όλα τα φορολογικά στοιχεία εσόδων - εξόδων - δαπανών του φορολογικού έτους 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' , παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 του Ν.4174/2013, λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση.

Δυνάμει της με αρ./4-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (SCRAP)», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./27-9-2021 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 17/9/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2013, και Ν.4174/2013, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και κατόπιν επεξεργασίας των διαθέσιμων στοιχείων που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» στο φορολογικό έτος 2015 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 58,147,80 €, πλέον Φ.Π.Α. 13.373,99 €. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/23-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας προθεσμίας προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 – Δημιουργία ακούσιας πλάνης εκ μέρους της Διοίκησης στο πρόσωπό του αναφορικά με τα αιτούμενα στοιχεία – Προσκόμισε στοιχεία κατά τον έλεγχο. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

- Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών. - Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης - Έλλειψη απόδειξης και αοριστία – Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ..
- Πλημμελής και αντιφατική αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων.
- Εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων αναφορικά με το διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. και το πρόστιμο Φ.Π.Α..

Ως προς την παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.4254/2014 και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζονταν : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην

περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. ».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων εντός της τεθείσας προθεσμίας των πέντε (5) ημερών που προβλέπεται στο άρθρο 14 παρ.1 του ν.4174/2013 και του καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας του λογιστή της επιχείρησής του με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, κατά την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με το είδος και το περιεχόμενο των στοιχείων που επιθυμεί να λάβει η φορολογική αρχή, προσκομίστηκαν εκ μέρους του δια του λογιστή του τα αιτούμενα στοιχεία. Επομένως ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής και ότι η πλημμελής ανταπόκρισή του συνετελέσθη λόγω ακούσιας πραγματικής πλάνης εκ μέρους της Δ.Ο.Υ..

Επειδή σύμφωνα με την από 23/12/2021 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, με τη με αριθμό πρωτ./6-10-2021 πρόσκληση ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας τα φορολογικά στοιχεία εσόδων - εξόδων – δαπανών, καθώς και τα βιβλία που τήρησε κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 31/12/2015. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και καθώς υπέπεσε στην ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της με αριθμό/24-12-2020 αρχικής πράξης επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο στο διπλάσιο, λόγω υποτροπής.

Όσον αφορά στην τηλεφωνική επικοινωνία του λογιστή με την ελέγκτρια της φορολογικής αρχής, σαφώς και δεν προκύπτουν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, καθώς όπως αναφέρεται στην από 23/12/2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ζητήθηκε από τον λογιστή να προσκομίσει στον έλεγχο ότι είχε στη διάθεσή του (βιβλία και στοιχεία). Ο λογιστής προσκόμισε: Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών μηνός Απριλίου 2015

Καρτέλα ΛογαριασμούΛΟΓ. 50-00-00-0214 περιόδου 1/1 -31/12/2015.

Εκτυπώσεις ημερολογιακών εγγραφών που αφορούν στις συναλλαγές του προσφεύγοντα με τον προμηθευτή

Επειδή δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός περί ακούσιας πλάνης εκ μέρους της διοίκησης.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη θεωρία, αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των

οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας, την επίκληση καλής πίστης κατά το χρόνο λήψης των στοιχείων και περί πλημμελούς και αντιφατικής αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 16/10/2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. 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 στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα*

τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 17/9/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση :

- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγорών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήψεως της.
- ✓ Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.
- ✓ Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση το έτος 2015 στερείτο έδρας. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα.
- ✓ Τέλος, από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση των εμπορευμάτων σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.
- ✓ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ουδεμία αγορά εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε από την εκδότρια επιχείρηση, η οποία προέβη σε λήψη εικονικών

φορολογικών στοιχείων και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μη υπόχρεους σε τήρηση λογιστικών αρχείων, που αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

- ✓ Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα. Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει φαίνεται να χρησιμοποιεί το ΦΙΧ ιδιοκτησίας του, το οποίο την ελεγχόμενη περίοδο βρίσκεται σε ακινησία. Στα περισσότερα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο.
- ✓ Ουδέποτε η ατομική του επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. εισερχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε./04-10-2019 έγγραφο του Α΄ Τοπικού Υποκαταστήματος Μισθωτών Θεσσαλονίκης.
- ✓ Δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις, που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, από ενάρξεως 26.03.2013 έως και την ολοκλήρωση του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Θ..
- ✓ Υπάρχουν συναλλαγές οι οποίες δεν δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις. όπως στην περίπτωση του προσφεύγοντα.
- ✓ Δεν ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως προκύπτει από την εφαρμογή Μητρώου του TAXIS, αλλά ούτε έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή και παραδόσεις.
- ✓ Δεν είχε εισαγωγές/αγορές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✓ Από την κίνηση του λογαριασμού του στην τράπεζα ALPHA BANK με ημερομηνία ανοίγματος 27-03-2013, ήτοι την επομένη της έναρξης δραστηριότητάς του, την ίδια ημερομηνία στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας φαίνεται να διενεργούνται διαδοχικές καταθέσεις μετρητών από την ίδια εκάστοτε επιχείρηση «πελάτη» του με ενδιάμεση ανάληψη του ποσού που κάθε φορά κατατίθεται από τον ίδιο τον εκδότη, προκειμένου να καλυφθεί η επόμενη πληρωμή του για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε. Επίσης, διαπιστώνεται η πίστωση ποσών από «πελάτες» του εκδότη, το μεγαλύτερο μέρος των οποίων γίνεται ανάληψη ή μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου ατόμου, άσχετου με την εν λόγω συναλλαγή. Επιπροσθέτως, ποσά που πιστώνονται στον εν λόγω λογαριασμό του εκδότη στη συνέχεια μετατρέπονται σε τραπεζικές επιταγές που μεταβιβάζονται σε τρίτα πρόσωπα για τα οποία, από τον διεξαχθέντα έλεγχο, δεν απορρέει καμία οικονομική απαίτηση από τον ελεγχόμενο. Επιπλέον, στον λογαριασμό του εκδότη πιστώνονται ποσά που αφορούν ΦΠΑ τιμολογίων εκδόσεώς του σε πελάτες του.
- ✓ Επίσης, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με τις ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛΤΑ, διαπιστώθηκε ότι εκδίδονταν πάνω από μία επιταγή την ημέρα, για το ίδιο τιμολόγιο και εισπράττονταν την ίδια στιγμή από τον προμηθευτή. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το τιμολόγιο ήταν αξίας άνω των 6.000 ευρώ η ταχυδρομική επιταγή ήταν πάνω της μίας, καθώς, όπως πληροφορήθηκε ο έλεγχος από τα ΕΛΤΑ, η εξόφληση της επιταγής με μετρητά γινόταν μόνο αν αυτή δεν υπερέβαινε τις 6.000 ευρώ.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε

θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να προβεί στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε ολοσχερώς να εξετάσει εάν εν τοις πράγμασι και όχι βάσει ενδείξεων πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές. Ισχυρίζεται δε ότι η κρίση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων είναι ανατιολόγητη και αντιφατική, αντιστρέφοντας το βάρος της απόδειξης στον ίδιο.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και

με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ.,4/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, ν' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Ο προσφεύγων δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα τόσο η από 20/9/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, όσο και οι από 23/12/2021 εκθέσεις ελέγχου προστίμων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί απουσίας φορολογητέας βάσης στο Φ.Π.Α..

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 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 Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή στο άρθρο 39α "Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών" του Ν.2859/00 ορίζεται :

«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».

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται 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».

Επειδή στην ΠΟΛ 1049/2007 διευκρινίζεται :

“Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

A. Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 21 του Ν. 3522/06 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.

Β. 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 39α.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι:

- Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

- Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ όταν δεν προορίζονται για ανακύκλωση, άλλα για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

- Οι παραδόσεις αγαθών τα οποία παράγονται από ανακυκλώσιμα απορρίμματα κατόπιν επεξεργασίας εφόσον δεν προορίζονται προς ανακύκλωση καθώς και οι παραδόσεις νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και επεξεργάζονται ανακυκλώσιμα απορρίμματα δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39α, θα ακολουθούνται οι γενικές διατάξεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Παραδείγματα πράξεων που αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδερα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδηρών.

- Η παράδοση πριονιδίου σε εργοστάσιο κατασκευής μοριοσανίδων.

- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.

- Η παράδοση χρησιμοποιημένων λιπαντικών από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει. Σημειώνεται ότι το συνεργείο στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων, υποχρέωση που υπάρχει για όλους τους υποκείμενους σε κάθε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας.

- Η παράδοση παλαιών σιδηρών σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Παραδείγματα πράξεων που δεν αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. σε επιχείρηση εμπορίας μεταχειρισμένων ανταλλακτικών.

- Η πώληση χρησιμοποιημένων παλετών σε επιχείρηση που τις επισκευάζει και τις μεταπωλεί.

- Η πώληση πριονιδίου σε συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων για την καθαριότητα του.

- Η πώληση ρακών (κομμάτια υφασμάτων) σε στρωματοποιία.

- Η πώληση καθαρού χαλκού από επιχειρήσεις που είναι βιοτεχνικές και παράγουν το αγαθό αυτό ύστερα από επεξεργασία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (καλώδια κλπ).

Ειδικότερα για τις βιοτεχνικές, βιομηχανικές και τις επιχειρήσεις επεξεργασίας ανακυκλώσιμων απορριμμάτων επισημαίνονται τα εξής:

α) Σκοπός της τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως προαναφέρθηκε, είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής καθώςσον είχε διαπιστωθεί ότι, κατά το πρώτο στάδιο περισυλλογής και πώλησης των εν λόγω

αγαθών, μερικοί εμπλεκόμενοι έμποροι δεν κατέβαλαν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. προβαίνοντας στην έκδοση εικονικών ή/και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

β) Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται από τους ενδιαφερόμενους, στο εάν το παραδιδόμενο αγαθό αποτελεί νέο προϊόν οπότε η πράξη υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή παραμένει ανακυκλώσιμο απορρίμμα σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί.

γ) Η χύτευση ή με κάθε τρόπο αλλαγή της χρήσης του προϊόντος το καθιστά πλέον νέο προϊόν του οποίου η παράδοση πρέπει να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

δ) Επισημαίνεται ότι, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες που παράγουν νέα προϊόντα (προϊόντα χύτευσης κλπ) έχουν νόμιμη λειτουργία εφόσον είναι εφοδιασμένες με την άδεια λειτουργίας ή με την ειδική δήλωση που προβλέπεται στον Ν. 3325/2005. Όπως αναφέρεται στην περίπτωση α) της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καθώς και στις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Δ/ση Μητρώου με το 1072013/1994/ΔΜ/3.8.2006 έγγραφό της (κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5 του Ν. 3325/05), οι ενδιαφερόμενοι προκειμένου να κάνουν δήλωση έναρξης ή παράλληλης δραστηριότητας πώλησης τέτοιων αγαθών πρέπει να έχουν προσκομίσει στην αρμόδια για την φορολογία τους Δ.Ο.Υ. τα σχετικά δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

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.

Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

... 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».

Στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο αγοράζει ανακυκλώσιμα απορρίμματα από πρόσωπο απαλλασσόμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο και στο τιμολόγιο αναγράφεται ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ' οι αποκτήσεις αυτές θα εμφανίζονται μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση ως απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Σημειώνεται τέλος ότι, δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η αντιστροφή της υποχρέωσης για παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που πραγματοποιούνται σε απαλλασσόμενα πρόσωπα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η καταβολή του φόρου με έκτακτη δήλωση από τα απαλλασσόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1005/1993, 1115/1993 και 1019/2003, και στις περιπτώσεις αυτές ο πωλητής πρέπει να βαρύνει το εκδιδόμενο τιμολόγιο με τον αναλογούντα ΦΠΑ».

Επειδή επιπλέον με την εγκύκλιο αρ. πρωτ. Δ17Ε 5025409 ΕΞ2012 /15-6-2012 διευκρινίζεται :

“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 την 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.

Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνουμε ότι στην περίπτωση που καπνόσκονη ή υπολείμματα καπνού παραδίδονται σε καπνοβιομηχανία με σκοπό, μετά από επεξεργασία, να επανέλθουν στην αρχική τους μορφή (καπνός), η παράδοσή τους εμπίπτει στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις του άρθρου 39α.

Αντίθετα, αν τα υλικά αυτά διατίθενται, μετουσιωμένα ή μη, σε χρήσεις που δεν τα επαναφέρουν στην προηγούμενη μορφή τους (καπνός) αλλά διατίθενται είτε για να χρησιμοποιηθούν ως λίπασμα, είτε να αποτελέσουν πρώτη ύλη για την παραγωγή λιπάσματος, είτε παραδίδονται σε οποιαδήποτε επιχείρηση που δεν τα επεξεργάζεται με σκοπό την ανακύκλωσή τους (επαναφορά στην προηγούμενη μορφή τους), η παράδοσή τους δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 39 α και επιβαρύνεται με ΦΠΑ ακόμα και αν απαλλάσσονται από ΕΦΚ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 23/12/2021 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στο φορολογικό έτος 2015, τέσσερα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 620.012,27 €, πλέον Φ.Π.Α. 148.802,94 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ». Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου έτους, προκειμένου να ελεγχθεί αν εφαρμόστηκε ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ενώ δεν προσκομίζει στοιχεία (όπως παραστατικά μεταπώλησης των περιγραφόμενων ειδών στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και εξόφλησης αυτών από πελάτες του κλπ.). προκειμένου να αποδειχθεί αν τα αγαθά που αναφέρονται σε αυτά προορίζονται προς ανακύκλωση, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει μεταξύ άλλων και δραστηριότητες μεταπώλησης ανταλλακτικών.

Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα, αφενός ο προσφεύγων είναι υπόχρεος στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν.2859/2000, αφετέρου δεν νομιμοποιείται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο εισροών, όπως αυτό προβλέπεται από το άρθρο 30 του ίδιου νόμου, καθώς δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/.../23-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	92.467,38 €	92.467,38 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/.../23-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	204.634,68 €	204.634,68 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό/.../23-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	23.259,12 €	23.259,12 €

4. Η με αριθμό/.../23-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.687,00 €	6.687,00€

5. Η με αριθμό/.../23-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.000,00 €	1.000,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.