



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-05-2024

Αριθμός απόφασης:1362

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 8.178,14€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 91.634,78€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 45.817,40€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 137.452,18€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 19-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../03-10-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ. /18-09-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με την επισυναπτόμενη σε αυτό με ημερομηνία θεώρησης 31.08.2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων, εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ. επιχωματώσεις εκσκαφές κλπ», στο χρονικό διάστημα 01/01/2017 – 31/12/2017 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης σε διάφορους λήπτες μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έλαβε κατά το παραπάνω φορολογικό έτος, είκοσι πέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 415.887,20€ πλέον ΦΠΑ 48.096,48€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Στο πλαίσιο ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκε από την ΥΕΔΔΕ, διασταυρωτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, κατασχέθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία και από την επεξεργασία των προσκομισθέντων και κατασχεθέντων προέκυψε ότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης και υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι πέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 415.887,20€ πλέον ΦΠΑ 48.096,48€ και ειδικότερα δέκα τρία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 200.402,00€ πλέον ΦΠΑ 48.096,48€ που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000, και δώδεκα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 215.485,20€ άνευ ΦΠΑ βάσει άρθρου 39^α Ν.2859/2000, για τα οποία προστέθηκε στον φόρο εκρών ποσό 51.716,45€ (215.485,20€X24%). Σχετικά, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αρ. πρωτ. /12.12.2023 και /12.12.2023 υπομνήματα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στο λογαριασμό της στο

πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 20-12-2023 και αναγνώστηκε αυθημερόν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης. Η έκθεση ελέγχου περιέχει αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση, που δεν συμπεριλαμβάνονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε δεν δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να προβάλει τους ισχυρισμούς της πριν την έκδοση της οριστικής πράξης.

2. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου περιέχει μόνο γενικόλογες κρίσεις για τον εκδότη και όχι συγκεκριμένες κρίσεις που να αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με αυτόν. Αντίθετα, όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όλα τα υλικά αγοράστηκαν πραγματικά από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, τα υλικά μεταφέρονταν με μεταφορικά μέσα του εκδότη και παραλαμβάνονταν στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας, ενώ οι πληρωμές γίνονταν με μεταφορά ή με κατάθεση χρημάτων στους λογαριασμούς του εκδότη. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, ώστε να διαπιστώσει την αντιστοίχιση αγορών και πωλήσεων, όπως προκύπτει από την έκθεση φοροτεχνικού που συνυποβάλλει, καθώς και από το χρόνο έκδοσης των ληφθέντων τιμολογίων και των τιμολογίων πώλησης.

3. Σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη.

4. Εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος της ποσό ΦΠΑ 51.716,45€ για τα τιμολόγια συνολικής αξίας 215.485,20€ που εκδόθηκαν κατά το άρθρο 39α Ν.2859/2000.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

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

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με το οποίο

ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4987/2022 η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «.....**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος του ΕΛΚΕ επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, όπου αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και οι λόγοι που διαμόρφωσαν την κρίση του ελέγχου ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές. Με το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση, δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, η δε προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με τα με αρ. πρ. /12-12-2023 και /12-12-2023 υπομνήματά της, ασκώντας το δικαίωμα ακρόασης της πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ειδικότερα, στο υπ' αριθμ. /22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά καταγράφονται τα κάτωθι :

- Ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου ερείδονται στο με αρ. πρ. /18-09-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ
- Ότι οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην από 31/08/2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων της ΥΕΔΔΕ που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση
- Παρατίθενται αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση όπου αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, τη συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες, καθώς και ο διασταυρωτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση και τα συμπεράσματα αυτού.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το υπ' αριθμ. /22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένο, καθώς δεν περιέχει αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση και περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη. Ωστόσο, το περιεχόμενο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν είναι υποχρεωτικό να ταυτίζεται με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, αρκεί να είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένο, ώστε να δίδεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να αναπτύσσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπ' αριθμ. /22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένο, καθώς περιέχει όλους τους λόγους και τα συμπεράσματα ελέγχου σχετικά με τη δυνατότητα της εκδότριας επιχείρησης να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και τους λόγους που κρίθηκε ότι αυτές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς, με το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, δόθηκε

η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της σχετικά με την κρίση της φορολογικής αρχής τόσο για την εκδότηρια επιχείρηση όσο και για τις συναλλαγές της με την προσφεύγουσα.

Επειδή, εξάλλου, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η υποβολή από την προσφεύγουσα αιτήματος χορήγησης αντιγράφου της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και η άρνηση χορήγησης αυτού, ενώ ρητά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρεται ότι ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ. βασίζεται στα συμπεράσματα της εν λόγω έκθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο και τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1.Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022:«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....

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,.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον 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, επιπλέον, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015). Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά

όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 31-08-2023 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- 2) Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, από ενάρξεως έως το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.
- 3) Υπάρχει πλήρης δυσαναλογία αγορών-πωλήσεων. Ειδικότερα, βάσει των καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, οι αγορές ανέρχονται στο ύψος των 15.068,00€, ενώ οι πωλήσεις είναι, βάσει της δήλωσης του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 641.789,87€ και βάσει της δήλωσης των αντισυμβαλλόμενων, συνολικής καθαρής αξίας 703.630,49€. Επιπλέον, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 874.656,60€ που έλαβε η επιχείρηση το έτος 2016 κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.
- 4) Παρατηρούνται αποκλίσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, όπως υποβλήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση και από τους τρίτους.
- 5) Δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης είναι ένα γραφείο 49,40 τμ στο χωριό, ενώ, βάσει των υπομνημάτων των ληπτών που υποδεικνύουν ως τόπο συναλλαγής μία μάντρα ανταλλακτικών αυτοκινήτων επί της οδούστην πόλη της, υπάρχει μισθωτήριο συμβόλαιο με μισθωτή τον, αλλά με χρονική διάρκεια από 10-11-2016 έως 28-02-2017, οπότε το μίσθιο εκμισθώνεται σε άλλο πρόσωπο.
- 6) Από την επεξεργασία των κινήσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προέκυψαν στοιχεία που ενισχύουν την κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών και συγκεκριμένα στις περισσότερες συναλλαγές, τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταθέτει ο ίδιος ο και στη συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων, έπεται άμεσα η ανάληψη αυτών.
- 7) Δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ώστε να χρησιμοποιηθεί σε χωματοεργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων ή παλαιών σιδηρών κλπ. Επιπλέον, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις για τη συντήρηση ή επισκευή των μεταφορικών μέσων, ούτε για προμήθεια καυσίμων.
- 8) Δεν διέθετε μηχανήματα έργου.

9) Απασχολούσε έναν οδηγό για τους μήνες Ιανουάριο, Ιούνιο και Ιούλιο του έτους 2017.

10) Δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού για τη διενέργεια χωματουργικών εργασιών.

11) Πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα, από τον οποίο προέκυψε ότι εξέδωσε, το φορολογικό έτος 2017, 233 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 701.830,49€. Ως προς τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα, οι συναλλαγές κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολό τους, καθώς η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση, η δε προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχειρεί να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου, προσβάλλοντας κάθε κριτήριο μεμονωμένα ότι δεν οδηγεί στην κρίση περί συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, χωρίς, όμως, να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να θέτει σε αμφισβήτηση τα συμπεράσματα του ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση. Εξάλλου, η κρίση του ελέγχου ερείδεται στη συνολική εκτίμηση και συνθετική αξιοποίηση των ανωτέρω κριτηρίων και όχι στο κάθε ένα στοιχείο ξεχωριστά, το οποίο από μόνο του προφανώς δεν δύναται να οδηγήσει σε ένα τέτοιο συμπέρασμα.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς τις αγορές του εκδότη, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος έπρεπε να ελέγξει το είδος των αγαθών που έχει προμηθευθεί ο εκδότης και περιλαμβάνονται στις αγορές συνολικής καθαρής αξίας 15.068,00€ βάσει καταστάσεων ΜΥΦ του έτους 2017, καθώς μπορεί να επαρκούσαν για την πώληση στην προσφεύγουσα επιχείρηση των αντίστοιχων αγαθών που περιγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια. Ωστόσο, δηλωθείσες αγορές της εκδότριας επιχείρησης το έτος 2017 ύψους 10.068,00€ δεν μπορούν να δικαιολογήσουν πωλήσεις προς την λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 415.887,20€, και τιμολόγιο αγοράς λεωφορείου καθαρής αξίας 5.000,00€ στις 06-02-2017 δεν σχετίζεται με πώληση προς την προσφεύγουσα, καθώς το λεωφορείο είναι ιδιοκτησίας άλλου προσώπου από 20-02-2017. Επιπλέον, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι είναι δυνατόν ο εκδότης να προμηθευόταν τα αντίστοιχα αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία, ισχυρισμός που δεν επαρκεί για να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου. Αντίστοιχα, πιθανολογεί ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν λάμβανε ή δεν καταχωρούσε στο βιβλίο της φορολογικά στοιχεία για δαπάνες επισκευής ή συντήρησης οχημάτων ή ότι απασχολούσε ανασφάλιστο προσωπικό, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, επιπλέον, ως προς την εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απέδειξε ότι τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, καθώς αυτό δεν προκύπτει, ούτε από την αξία εκάστης τραπεζικής συναλλαγής, ούτε από την αιτιολογία συναλλαγής, ενώ, επίσης, αθροιστικά, τα αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών είναι συνολικής αξίας 358.744,20€ και η συνολική αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων είναι 463.983,68€. Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι υπήρχε δοσοληπτικός λογαριασμός με τον εκδότη και η αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκε τα επόμενα έτη, προσκομίζει δε τραπεζικά παραστατικά ετών 2018 και 2019, από τα οποία, όμως, δεν προκύπτει

ότι αφορούν εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων βάσει της αιτιολογίας συναλλαγής. Εξάλλου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα γραμμάτια είσπραξης που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, σε αντιπαράβολή με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, παρατηρείται στην συντριπτική πλειοψηφία των κατατιθέμενων ποσών να ακολουθεί αμέσως η ανάληψη τους.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το μεταφορικό μέσο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως το μεταφορικό μέσο διακίνησης των πωληθέντων ειδών, είναι ιδιοκτησίας του-ΑΦΜ, πατέρα του εκδότη και βρίσκεται σε εκούσια ακινησία από 23/03/2015, ενώ, επίσης, έχει μικρό μικτό βάρος σε σχέση με την μεταφερόμενη ποσότητα σε έκαστο τιμολόγιο. Αντίθετα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η μεταφορά γινόταν με άλλο μεταφορικό μέσο που δεν κατονομάζει, ή ότι γινόταν περισσότερα δρομολόγια για τη μεταφορά εμπορευμάτων ενός τιμολογίου, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα φέρουν ημερομηνία έκδοσης από τον Αύγουστο έως τον Δεκέμβριο του 2017, ενώ η μάντρα ανταλλακτικών αυτοκινήτων στη, αν υποτεθεί ότι ήταν χώρος εγκατάστασης της εκδότριας επιχείρησης, εκμισθωνόταν με μισθωτή τον έως τις 28-02-2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με προμηθευτή τον, χωρίς οι ισχυρισμοί της να αποδεικνύονται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι πωλήσεις της επιχείρησής της είναι πραγματικές και συνυποβάλλει έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού σχετικά με τις αγορές και τις πωλήσεις της προσφεύγουσας ανά είδος, σύμφωνα με την οποία, τα είδη που αγοράζονται πωλούνται σε διάφορες επιχειρήσεις, η δε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνήθως συνίσταται στη λήψη ελάχιστων φορολογικών στοιχείων με μεγάλες ποσότητες αγαθών, γεγονός που δεν συντρέπει στην υπό κρίση περίπτωση. Ωστόσο, γενικόλογες κρίσεις που αποτυπώνονται στην εν λόγω έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού δεν αναιρούν το αιτιολογημένο πόρισμα του ελέγχου, καθώς, επίσης, η διενέργεια πραγματικών πωλήσεων από την προσφεύγουσα, γεγονός που δεν αποτέλεσε αντικείμενο του ελέγχου, δεν συνιστά αποδεικτικό στοιχείο ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε δεν είναι εικονικά, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσφεύγουσα δηλώνει το φορολογικό έτος 2017 πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ύψους 1.357.452,43€, αγορές εμπορευμάτων ύψους 1.417.475,95€ και τα υπό κρίση ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι συνολικής αξίας 415.887,20€.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδομούν τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται

στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, στην από 19-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39^α του Ν.2859/2000 : «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ1049/15-03-2007 : Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Α. 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/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ/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 ανακυκλωσίμων 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:.....

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, αλλά 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.....

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

1. Υποχρεώσεις του πωλητή

.....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

.....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, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε δώδεκα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 215.485,20€ που εκδόθηκαν άνευ ΦΠΑ βάσει του άρθρου 39^α Ν.2859/2000 και τα οποία δεν καταχώρησε, ούτε στις φορολογητέες εκροές, ούτε στις φορολογητέες εισροές, ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι υπόχρεη για την καταβολή του φόρου που προκύπτει από τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ως πράξεις λήπτη, βάσει των ανωτέρω διατάξεων. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή πρόσθεσε αξία ΦΠΑ 51.716,45€ (215.485,20€X24%) στον φόρο εκροών, ο δε περί του αντίθετου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για άλλη οντότητα και κατά συνέπεια δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης από την υπηρεσία μας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, για τα ως άνω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 215.485,20€, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 39^α Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1049/2007 που προαναφέρθηκαν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :		137.452,18€	137.452,18€	137.452,18€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	8.178,14€			8.178,14€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.