



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19-03-2025

Αριθμός απόφασης: 428

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' 58/19-04-2024) 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 24-11-2024 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. /25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

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

Επί της από 24-11-2024 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. /25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.750,75€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 236.819,18€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 118.409,60€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 355.228,78€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 25-10-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ. /15-02-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ. /09-01-2024 έγγραφο της ΔΟΥ, με την επισυναπτόμενη σε αυτό, με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων, εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας η οντότητα «.....» με ΑΦΜκαι δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ. επιχωματώσεις εκσκαφές κλπ», στο χρονικό διάστημα 01/01/2018 – 31/12/2018 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έλαβε κατά το παραπάνω φορολογικό έτος, ογδόντα τέσσερα (84) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 959.965,97€ πλέον ΦΠΑ 148.349,23€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Στο πλαίσιο ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκε από την ΔΟΥ 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 τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης και υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΔΟΥ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε ογδόντα τέσσερα (84) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 959.965,97€ πλέον ΦΠΑ 148.349,23€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ως προς την φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση εισροές ύψους 618.121,97€ που αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων με συντελεστή ΦΠΑ 24 %, και αφαίρεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών ύψους 148.349,23€. Επιπλέον, πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές ποσό 341.844,00€ που αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ ΦΠΑ βάσει άρθρου 39^α Ν.2859/2000 και στον φόρο εκροών ποσό 82.042,56€. Για την διαπίστωση του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. /02-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αρ. πρωτ. /23-10-2024 και

...../23-10-2024 υπομνήματα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου περιέχει αφηρημένα στοιχεία που είναι αδύνατον να γνωρίζει η προσφεύγουσα και ενδεχομένως αφορούν παραβάσεις του εκδότη που δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών και επιπλέον περιέχει μόνο γενικόλογες κρίσεις για τον εκδότη και όχι συγκεκριμένες κρίσεις που να αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με αυτόν.

2. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και τελούσε σε καλή πίστη. Η μεταφορά γινόταν με μεταφορικά μέσα του από τον ίδιο και η παραλαβή των εμπορευμάτων γινόταν στην οδό Ο τρόπος εξόφλησης προκύπτει από τα εντάλματα πληρωμών, τα λογιστικά σημειώματα και τις τραπεζικές εξοφλήσεις. Όλες οι πληρωμές γίνονταν έναντι δοσοληπτικού λογαριασμού που τηρούσε με τον εκδότη. Η προσφεύγουσα επέλεξε τον ως κύριο προμηθευτή της λόγω της εξασφάλισης χαμηλής τιμής των προϊόντων, ενώ η συνεργασία τους παρουσίασε φθίνουσα πορεία, όταν δεν μπορούσε να την προμηθεύσει τα υλικά με την ίδια χαμηλή τιμή. Αν οι συναλλαγές ήταν εικονικές, δεν θα υπήρχαν αυξομειώσεις στην αξία και στην ποσότητα. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν πραγματοποιήσε έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, ώστε να διαπιστώσει την αντιστοίχιση αγορών και πωλήσεων, όπως προκύπτει από τα ισοζύγια αγορών και πωλήσεων και την έκθεση φοροτεχνικού που συνυποβάλλει, καθώς και από το χρόνο έκδοσης των ληφθέντων τιμολογίων και των τιμολογίων πώλησης.

3. Δεν επωφελήθηκε από την έκπτωση ΦΠΑ, καθώς οι αγορές και οι πωλήσεις είναι ίσης αξίας και επιπλέον, άνω του 1/3 των ληφθέντων τιμολογίων είναι για προϊόντα που εφαρμόζεται η απαλλαγή ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 39^Α του Ν.2859/2000.

4. Μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος της ΦΠΑ για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά το άρθρο 39α Ν.2859/2000.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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 προσωπικό 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 διαλαμβανόμενων 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξ άλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο, όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ 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 εκδότηρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΔΟΥ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 19-10-2023 έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ, σχετικά με την εκδότηρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, με δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ, επιχωματώσεις, εκσκαφές κλπ» προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

2) Υπάρχει πλήρης δυσαναλογία αγορών-πωλήσεων στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Συγκεκριμένα η ίδια δηλώνει μηδενικές αγορές, ενώ στις αντίστοιχες καταστάσεις που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, εμφανίζεται ως πελάτης σε συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 961,77€ που αφορούν αγορές από επιτηδευματίες με αντικείμενο δραστηριότητας εμπορία οπωροκηπευτικών ειδών, ώστε το είδος και η αξία των αγορών δεν δικαιολογούν πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 999.861,18€, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ της ίδιας, και 1.021.902,25€, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων. Αντίστοιχα, δεν προκύπτουν αγορές που να δικαιολογούν τις πωλήσεις του έτους 2018, ούτε στο προηγούμενο έτος 2017.

3) Παρατηρούνται αποκλίσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η ίδια και σε αυτές που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, η ίδια δηλώνει έσοδα συνολικής καθαρής αξίας 999.861,18€ (ενενήντα ένα φορολογικά στοιχεία), ενώ οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις την δηλώνουν ως προμηθευτή για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.021.902,25€ (εκατόν δέκα εννέα φορολογικά στοιχεία).

4) Αντιπαραβάλλοντας τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, προκύπτει αναντιστοιχία ως προς τα έσοδα και έξοδα της οντότητας. Συγκεκριμένα, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ αποτυπώνονται έσοδα ύψους 20.500,00€, ενώ η οντότητα δήλωσε έσοδα ύψους 999.861,18€ στις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

5) Δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης είναι ένα γραφείο 49,40 τμ στο χωριό μέχρι τις 07-02-2018 και στη συνέχεια ένας επαγγελματικός χώρος 22,02 τμ στην πόλη της, επί της οδού, όπου βάσει έρευνας προέκυψε ότι λειτουργούσε μανάβικο. Σε όλα τα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση το έτος 2018, αναγράφεται έδρα επιχείρησης στο χωριό Επιπλέον, δεν δηλώνει υποκαταστήματα. Συνεπώς, κατά το έτος 2018, η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα αποθήκευσης εμπορευμάτων ή μηχανολογικού πάγιου εξοπλισμού για την πραγματοποίηση των συναλλαγών που φέρεται να πραγματοποιήσει το ίδιο έτος.

6) Από την επεξεργασία των κινήσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προέκυψαν στοιχεία που ενισχύουν την κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών και συγκεκριμένα εμφανίζονται συναλλαγές που τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταθέτει ο ίδιος ο και επιπλέον στη συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων, έπεται άμεσα η ανάληψη αυτών. Αντίθετα, δεν μεταφέρονται χρηματικά ποσά σε λογαριασμούς για την αποπληρωμή υποχρεώσεων, όπως συμβαίνει σε συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι σε διάφορες ημερομηνίες, πραγματοποιούνταν καταθέσεις στα ίδια τραπεζικά καταστήματα της για συναλλαγές διαφορετικών επιχειρήσεων και μεταξύ αυτών και της προσφεύγουσας, με την παρουσία των εκπροσώπων των επιχειρήσεων και του εκδότη στα καταστήματα, και εν συνεχεία αναλήψεις, ώστε οι λήπτριες επιχειρήσεις να λαμβάνουν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης, ενώ στην πραγματικότητα τα ίδια χρήματα ανακυκλώνονταν σε διαδοχικές καταθέσεις-αναλήψεις.

7) Δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο που βάσει του μικτού βάρους μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτέλεση των τεχνικών έργων και τη μεταφορά των εμπορευμάτων που φέρεται να διενήργησε. Δεν συναλλάχθηκε με επιχειρήσεις για προμήθεια υγρών καυσίμων και για συντήρηση ή επισκευή μεταφορικών μέσων.

8) Δεν διέθετε μηχανήματα έργου και δεν απασχόλησε προσωπικό το ελεγχόμενο έτος.

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

10) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, δεν προέκυψε καμία καταβολή ποσών σε προμηθευτές της.

11) Δεν διαθέτει την υλικοτεχνική υποδομή (ΦΙΧ, αποθηκευτικούς χώρους) και προσωπικό για την άσκηση της δραστηριότητάς της.

12) Πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα, από τον οποίο προέκυψε ότι εξέδωσε, το φορολογικό έτος 2018, 117 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.021.402,25€ πλέον ΦΠΑ 163.093,96€. 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 τουΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΔΟΥ, έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

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 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 προμήθειας καυσίμων ή ότι απασχολούσε ανασφάλιστο προσωπικό ή ότι μίσθωνε τον χώρο της έδρας χωρίς να «φαίνεται», ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι. Επιπλέον, η προσφεύγουσα παρελκυστικά προβάλλει ότι η δυνατότητα του εκδότη να εκτελέσει χωματουργικές εργασίες δεν αφορά τις δικές της συναλλαγές με τον εκδότη, ενώ η σχετική κρίση του ελέγχου ότι ο τελευταίος δεν είχε αυτή τη δυνατότητα, οδηγεί, μαζί με τις υπόλοιπες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας είναι συναλλαγές με ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, περαιτέρω, για την απόδειξη της εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.108.315,20€, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης που αθροιστικά αντιστοιχούν στο ποσό των 943.600,00€. Επιπλέον, σε κανένα τραπεζικό παραστατικό δεν αναγράφεται το φορολογικό στοιχείο που αφορά, ούτε η αξία εκάστης τραπεζικής συναλλαγής ταυτίζεται με την αξία κάθε φορολογικού στοιχείου. Περαιτέρω, δεν προέκυψε τραπεζική εξόφληση για επιταγές που αφορούσαν τα με αρ./2018 και/2018 εντάλματα πληρωμής συνολικής αξίας 5.865,32€. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων στους λογαριασμούς του εκδότη, διαπιστώθηκε ότι της κατάθεσης, έπεται άμεσα η ανάληψη. Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία

έκθεση ελέγχου : «Από την έρευνα των συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να εξασφαλίσει τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων των ποσών των ενταλμάτων πληρωμής που εξέδιδε προς τον διενεργούσε τμηματικές τραπεζικές καταβολές σε τραπεζικά καταστήματα της ίδιας περιοχής της (και σε κάποιες περιπτώσεις και της) όπου διατηρούσαν λογαριασμούς τόσο η ελεγχόμενη όσο και η λήπτρια. Η λήπτρια επιχείρηση κατέθετε ένα ποσό σε κάποιο τραπεζικό κατάστημα (κυρίως της) και στην συνέχεια η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβαινε σε ανάληψη του συγκεκριμένου ποσού από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα. Λίγη ώρα αργότερα, διενεργούνταν και σε άλλα τραπεζικά καταστήματα στην ίδια περιοχή της, ίδια διαδικασία με διαδοχικές καταθέσεις και αναλήψεις μέχρι την συμπλήρωση του ποσού που αναγραφόταν σε κάθε ένταλμα πληρωμής. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, οι συγκεκριμένες καταθέσεις - αναλήψεις, διενεργούνταν σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών ή σε ATMs των τραπεζικών ιδρυμάτων, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μη διαθέτει τα στοιχεία των ατόμων που εκτέλεσαν τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο εξασφαλιζόταν τα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών ενδεικτικά παρουσιάζονται δύο περιπτώσεις:

- Στις 09.01.2018 και ώρα 11:34π.μ. πραγματοποιούνται τρεις μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό που διατηρεί η λήπτρια επιχείρηση στην Τράπεζα Eurobank συνολικής αξίας 9.200,00 ευρώ, σε λογαριασμό της ελεγχόμενης στην ίδια τράπεζα. Στη συνέχεια πραγματοποιείται ανάληψη του συνολικά κατατεθειμένου ποσού από το κατάστημα της EUROBANK στην οδό από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Κατόπιν, στις 12:34μ.μ. πραγματοποιείται κατάθεση συνολικού ποσού 9.000,00€ σε κατάστημα της Alpha Bank στην οδό (.....) από την λήπτρια επιχείρηση σε λογαριασμό της ελεγχόμενης (που διατηρεί στην ίδια τράπεζα) και ταυτόχρονη ανάληψη του ίδιου ποσού από το ίδιο κατάστημα της Alpha bank από την ελεγχόμενη. Με αυτόν τον τρόπο, η λήπτρια επιχείρηση έλαβε τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων συνολικής αξίας 18.200,00€ .

- Στις 16.01.2018 η λήπτρια επιχείρηση πραγματοποιεί μία κατάθεση συνολικού ποσού 6.000,00€ σε κατάστημα της Alpha Bank στην οδό και από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα πραγματοποιείται ταυτόχρονα ισόποση ανάληψη από την ελεγχόμενη. Την ίδια ημέρα, η εταιρεία πραγματοποίησε δύο καταθέσεις σε κατάστημα αυτόματων συναλλαγών της τράπεζας Eurobank στην οδό, στις 10:45 π.μ. η μία ποσού 1.500,00€ και στις 11:00π.μ. η άλλη ποσού 5.000,00€ προς την ελεγχόμενη. Από το ίδιο κατάστημα της Eurobank, η ελεγχόμενη πραγματοποίησε ανάληψη και των δύο ανωτέρω καταθέσεων. Στην συνέχεια στις 11:47 π.μ. πραγματοποιήθηκε μία κατάθεση συνολικού ποσού 1.500,00€ από μηχανήμα easy pay της τράπεζας Πειραιώς στην οδό προς την ελεγχόμενη και μία μεταφορά e-banking ποσού 3.000,00€ από λογ/σμό της προς την ελεγχόμενη. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με αυτόν τον τρόπο, η λήπτρια επιχείρηση έλαβε τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων συνολικής αξίας 17.000,00€ .

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, για τις περιπτώσεις που οι καταθέσεις και οι αναλήψεις των ποσών διενεργούνταν σε ATMs ή σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών των τραπεζικών ιδρυμάτων, ο έλεγχος δεν διαθέτει τα στοιχεία των ατόμων που πραγματοποίησαν τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Ισχυρή ένδειξη ως προς το ότι το ίδιο άτομο διενεργούσε τις ανωτέρω καταθέσεις - αναλήψεις (στην πόλη της) αποτελεί το γεγονός ότι στις 07- 22 - 27 & 30/08/2018, στις 06 - 12 - 18 - 21 & 26/09/2018, στις 02 - 04 & 10 /10 /2018, στις 14 -21 & 26/11 2018, καθώς και στις 05 & 13/12/2018 (Παράρτημα 1), διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις και αναλήψεις ισόποσων ποσών από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τόσο σε τραπεζικά καταστήματα της, όσο και της Κάτι τέτοιο θα απαιτούσε την αυτοπρόσωπη παρουσία τόσο του ελεγχόμενου όσο και εκπροσώπου της λήπτριας εταιρείας στις δύο αυτές

πόλεις την ίδια ημέρα. Η επιλογή αυτού του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών, δεν δικαιολογείται και ενισχύει την πεποίθηση του ελέγχου ότι πρόκειται για εικονικές εξοφλήσεις καθότι η λήπτρια επιχείρηση θα μπορούσε αντί να μεταβαίνει σε διάφορα τραπεζικά ιδρύματα της πόλης της και της, να πραγματοποιήσει μέσω e-banking τις εξοφλήσεις των υποχρεώσεών της.

Ένα ακόμη γεγονός που ενισχύει την πεποίθηση του ελέγχου, ότι η επιλογή της τμηματικής καταβολής σε διαφορετικά τραπεζικά ιδρύματα την ίδια ημέρα (με ταυτόχρονη ανάληψη των ποσών από την ελεγχόμενη) έγιναν με ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων, προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να λάβει τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών, είναι το ότι διαπιστώθηκε στις 06.09.2018, 26.09.2018, στις 04.10.2018, στις 10.10.2018, στις 07.11.2018, στις 18.12.2018 και στις 20.12.2018 από τα ίδια τραπεζικά καταστήματα της να πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες καταθέσεις και αναλήψεις που αφορούσαν συναλλαγές με άλλες λήπτριες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., της επιχείρησης του κου με Α.Φ.Μ. καθώς και της επιχείρησης του κου με Α.Φ.Μ. (στοιχεία από παράρτημα 6 και πίνακες 4.2, 6.2 και 8.3 της παρούσης έκθεσης). Με τον τρόπο αυτό, τα ίδια χρήματα ανακυκλώθηκαν σε διαδοχικές καταθέσεις – αναλήψεις και εμπλεκόμενες λήπτριες επιχειρήσεις έλαβαν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης. Δεν εξηγείται να βρίσκονται την ίδια ημέρα και ώρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα της εκπρόσωποι των ανωτέρω εταιρειών, (η μία εκ των οποίων εδρεύει στα) καθώς και ο κος, προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις εξοφλήσεις τους προς την ελεγχόμενη, όταν μάλιστα θα μπορούσαν να το κάνουν με τραπεζική μεταφορά.»

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε αιτιολογημένα ότι δεν αποδεικνύεται με αδιαμφισβήτητο τρόπο η εξόφληση των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και η τήρηση δοσοληπτικού λογαριασμού εκδότη και λήπτριας επιχείρησης, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο διακίνησης των πωληθέντων ειδών, το με αριθμό κυκλοφορίας που είναι ιδιοκτησίας του ΑΦΜ, πατέρα του εκδότη και βρίσκεται σε εκούσια ακινησία από 23/03/2015. Επιπλέον, όπως επικουρικός, το μικτό βάρος του ήταν 2.540 Kgr, ενώ, στην έκθεση ελέγχου αποτυπώνονται οκτώ περιπτώσεις τιμολογίων πώλησης που το καθαρό βάρος των μεταφερόμενων αγαθών ήταν μεγαλύτερο. Επιπλέον, στο υπ' αριθμ. /20-12-2018 τιμολόγιο πώλησης αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό ιδιοκτησίας τρίτου προσώπου που επίσης το έτος 2018 ήταν σε ακινησία. Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε εσφαλμένος αριθμός κυκλοφορίας οχήματος ή ότι γινόταν περισσότερα δρομολόγια για τη μεταφορά εμπορευμάτων ενός τιμολογίου, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά ότι η μεταφορά γινόταν με μεταφορικά μέσα του εκδότη, ενώ από τον έλεγχο δεν προέκυψε η κατοχή από αυτόν φορτηγού που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τη διακίνηση των αναγραφόμενων στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ειδών.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα είναι χειρόγραφα και αναγράφουν ως έδρα εκδότη το χωριό, ενώ τα περισσότερα φέρουν ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερη από τις 07-02-2018 που η εκδότρια επιχείρηση έχει μεταφέρει την έδρα της από την ανωτέρω διεύθυνση.

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, 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, ειδικότερα, ενώ δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και ιδιαίτερα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων και την πληρωμή των τιμολογίων, επικαλείται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές με προμηθευτή τον είναι πραγματικές για τον λόγο ότι οι πωλήσεις της επιχείρησής της είναι πραγματικές. Για την απόδειξη του ισχυρισμού της, συνυποβάλλει ισοζύγια αγορών και πωλήσεων, καθώς και έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού σχετικά με τις ποσότητες αγορών και πωλήσεων 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. Συνεπώς, όπως αναγράφεται στην ίδια έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού, συμπεραίνεται ότι : *«αφού έλαβαν όλοι αυτοί οι πελάτες τα αναλυτικά περιγραφόμενα είδη, αυτά αγοράστηκαν, ανεξάρτητα από την κακή φορολογική συμπεριφορά των προμηθευτών, για την οποία η επιχείρησή σας δεν μπορούσε να γνωρίζει κάτι, ενεργώντας κατά την συνήθη εμπορική πρακτική ως καλόπιστος αγοραστής.»* Ωστόσο, η έκδοση τιμολογίων πώλησης από την προσφεύγουσα, δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως ότι οι πωλήσεις της επιχείρησής της είναι πραγματικές στο σύνολό τους και συγκεκριμένα ότι οι πελάτες έλαβαν τα προϊόντα, όπως εσφαλμένα αποτυπώνεται στην ανωτέρω έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού. Η διενέργεια πραγματικών πωλήσεων από την προσφεύγουσα που δεν αποτέλεσε κριτήριο για το αιτιολογημένο πόρισμα του παρόντος ελέγχου, αποτελεί, ωστόσο, εν δυνάμει αντικείμενο ελέγχου και δεν μπορεί εκ προοιμίου να αναιρέσει την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, όταν η ίδια η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης ότι συναλλάχθηκε με υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Εξάλλου, όπως επικουρικώς, η προσφεύγουσα, για την απόδειξη του σχετικού ισχυρισμού της, προσκομίζει έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού και όχι αρχείο της επιχείρησής της, όπου παρακολουθούνται ημερολογιακά τα αποστελλόμενα και παραλαμβανόμενα αποθέματα κατά ποσότητα και όπου αποτυπώνονται το αρχικό και τελικό απόθεμα. Στην έκθεση του ιδιώτη φοροτεχνικού δεν αποτυπώνονται το αρχικό και τελικό απόθεμα, δεν αποτυπώνονται τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων κατά ημερομηνία, αλλά ανά προϊόν καταγράφονται τα τιμολόγια αγορών και τα τιμολόγια πωλήσεων συνολικά και εμφανίζονται διαφορές σε κάποιες περιπτώσεις προϊόντων στη συνολική ποσότητα αγορών και πωλήσεων του έτους, ενώ, επιπλέον, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι υπάρχει χρονική εγγύτητα αγοράς και πώλησης, δεν ταυτίζεται πάντα η ποσότητα που αγοράζεται με αυτήν που πωλείται, ώστε να θεωρηθεί ότι κάθε αγορά πραγματοποιείται για κάθε πώληση.

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, με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η διόγκωση των δαπανών-εισροών και αντίστοιχα η αύξηση του φόρου εισροών, με αποτέλεσμα τη μη καταβολή ή μείωση καταβολής φόρου, ώστε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επωφελήθηκε από την έκπτωση ΦΠΑ για τον λόγο ότι οι αγορές και πωλήσεις είναι ίσης αξίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην από 25-10-2024 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 ΠΟΛ 1049/15-03-2007 : «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 εδ' 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:.....

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 απαλλάσσομενες 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

.....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 είκοσι εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 341.844,00€ που εκδόθηκαν άνευ ΦΠΑ βάσει του άρθρου 39^α Ν.2859/2000, και 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 82.042,56€ (341.844,00€X24%) στον φόρο εκροών, χωρίς να αναγνωρίσει τον ισόποσο φόρο εισροών, για τον λόγο ότι τα είκοσι εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 341.844,00€ αποδείχθηκε ότι αφορούν σε εικονικές συναλλαγές και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί φόρος εισροών σε τέτοιες συναλλαγές. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα επιβλήθηκε φόρος για τα εν λόγω τιμολόγια 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 341.844,00€, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 39^α Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1049/2007 που προαναφέρθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 24-11-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	0,00€	355.228,78€	355.228,78€	355.228,78€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	1.750,75€	0,00€	0,00€	1.750,75€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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
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.