ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1114

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/204 (ΦΕΚ Α' 58/2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009)

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

3. Την 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 14/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία **«.....»** με **ΑΦΜ .....**, που εδρεύει .. χλμ ....., αγροτεμάχιο ...., ΤΚ ....., κατά της αριθμ. ..../13-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και της αριθμ. ..../13-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 14/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **..../13-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 51.781,80 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 25.890,90 €, ήτοι συνολικό ποσό **77.672,70 €.**

2. Με την με αριθμό **..../13-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 50.071,59 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 25.035,80 €, ήτοι διαφορά συνολικό ποσό **75.107,39 €,** και δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 9.552,85 €..

Δυνάμει της με αρ. ...../04-11-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap)», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικό έτος 2019.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε αρχικά το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../24-10-2024 έγγραφο της, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης - Β΄ Υποδιεύθυνση με την επισυναπτόμενη σε αυτό από 24/10/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/204 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022, σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην επιχείρηση «**..... - ΑΦΜ .....**», διαπιστώθηκε πως κατά τη χρήση 2019, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση σαράντα έξι (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 203.710,14 € και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 12.047,35€. Ο έλεγχος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. ...../2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς

προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας (εν συνόλω & εν μέρει) των επίμαχων τιμολογίων – πλάνη περί τα πράγματα εκ μέρους της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής – καλή πίστη στο πρόσωπο της εταιρείας.
2. Εσφαλμένη μη αναγνώριση εκ μέρους του ελέγχου του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή φορολογικών διατάξεων στην πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Η εταιρεία απέδωσε τον αναλογούντα φόρο και ούτε εξέπεσε τούτο, ούτε της επεστράφη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης για την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν 4987/2022, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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.».*

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : *«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. […]
Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου … 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα".

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

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, 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 «*…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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή στο άρθρο 171 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 εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...*»

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 2056/1994, 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 ΔΟΥ, 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 εκχώρησε 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 προσδιορισμός της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2024 συνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Β' Υποδ/νση - τμήμα Β1 Ερευνών, αναφορικά με τον αντισυμβαλλόμενο - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ....., με ΑΦΜ ....., οι διαπιστώσεις της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 13/01/2025 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συνοπτικά από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

Όσον αφορά στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ....., με Α.Φ.Μ. ....., ο οποίος έκανε έναρξη εργασιών την 03/02/2015 με δηλούμενη έδρα στη διεύθυνση «Π.ΕΟ.

....., ..., Τ.Κ. ....., ...» και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap):

• Δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, δεν έχει προβεί σε αναγγελία πρόσληψης προσωπικού στον ΕΦΚΑ και δεν έχει υποβάλλει αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (Α.Π.Δ), υποχρέωση που έχει κάθε εργοδότης από 01/01/2002 και μετά, ο οποίος απασχολεί πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλισή του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή την ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των Οργανισμών κοινωνικής πολιτικής, τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

• Έχει καταθέσει, ως οφείλει βάσει του αντικειμένου της δραστηριότητάς του, ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης στερεών αποβλήτων στο ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ (Η.Μ.Α), για τα έτη 2015 έως και 2019, ωστόσο στις προαναφερθείσες εκθέσεις δεν καταγράφονται στοιχεία διαχείρισης (συλλογής - μεταφοράς) αποβλήτων, όπως ΕΚΑ και ποσότητες αποβλήτων, παρά μόνο τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

• Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Β' Υποδιεύθυνση και από τις Αναλυτικές Καταστάσεις για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Εντυπα Ε2) φορολογικών ετών 2015 έως 2017 της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που δήλωσε ως έδρα ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων, ..., ήτοι της ....., με Α.Φ.Μ ....., διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του ως άνω στερείτο έδρας από 01/09/2017. Το ακίνητο που δηλώθηκε ως έδρα της ως άνω επιχείρησης λειτούργησε στο χώρο αυτό από ενάρξεώς της έως τα τέλη Αυγούστου του 2017. Από 01/09/2017 και εντεύθεν τον επίμαχο χώρο νοίκιασε ο αδελφός του ....., ήτοι ο ..... με Α.Φ.Μ ....., με ομοειδές αντικείμενο εργασιών με αυτό της επιχείρησης του .....

• Ανταποκρίθηκε μερικώς μόνο στην πρόσκληση του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και προσκόμισε μέρος των λογιστικών του αρχείων.

• Από προηγούμενο διενεργηθέντα έλεγχο της ίδιας ως άνω υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην ατομική επιχείρηση του ..... για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 διαπιστώθηκαν σημαντικής αξίας εικονικές αγορές, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων που διενήργησε χαρακτηρίστηκαν ως εικονικές, καθώς δεν διενήργησε ανάλογες αγορές και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε.

• Από τη διενέργεια του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των αγορών του ..... για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 & 2019 αφορά εικονικές συναλλαγές, καθώς διενεργήθηκαν από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, ενώ διαπιστώθηκαν και καταχωρήσεις παραστατικών αγορών που αφορούσαν άλλες λήπτριες επιχειρήσεις και καταχωρήθηκαν με μοναδικό σκοπό να μεγενθύνουν την αξία των αγορών, ώστε να προσδοθεί αληθοφάνεια στην προέλευσή τους. Αφαιρώντας την αξία των χαρακτηρισμένων εικονικών αγορών από το σύνολο των αγορών του, προκύπτει ότι τελικά η οντότητα .....διενήργησε ελάχιστες αγορές κατά τις χρήσεις 2018 και 2019, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις του ανέρχονται σε εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ. Η συνολική καθαρή αξία των πραγματικών αγορών του είναι 19.037,20 ευρώ άνευ Φ.Π.Α στη χρήση 2018 και 1.096,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α στη χρήση 2019.

- Δεν προέβη σε εισαγωγές καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου 2018 και 2019.
- Προέβη σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2018 από τις επιχειρήσεις ..... με Α.Φ.Μ ..... και ..... με Α.Φ.Μ ..... και στη χρήση 2019 από την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ ....., προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις πωλήσεις του προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα, που σε πλείστες περιπτώσεις αφορούσαν πωλήσεις των ίδιων των στοιχείων. Συγκεκριμένα, έλαβε από τις ανωτέρω επιχειρήσεις στη χρήση 2018 εκατόν δέκα εννιά (119) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.475.353,39 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. και στη χρήση 2019 πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 520.655,75 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 96,00 ευρώ.
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των πραγματικών αγορών (αυτών που προκύπτουν μετά την αφαίρεση των εικονικών αγορών) και των πωλήσεων της ατομικής επιχείρησης ....., με ΑΦΜ ..... και κυρίως λόγω ανυπαρξίας αγορών και λειτουργικών εγκαταστάσεων της εν λόγω επιχείρησης, προέκυψε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 ο εκδότης ..... αφορά σε εικονικές συναλλαγές, καθώς φέρεται να πούλησε εμπορεύματα που δεν διέθετε, κατά συνέπεια αποδείχθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον ....., με ΑΦΜ ....., που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και η έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι ο ..... του ....., με ΑΦΜ ..... στη χρήση 2018: α) έλαβε εκατόν δέκα εννιά (119) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις ..... ΑΦΜ ..... και ..... με Α.Φ.Μ ....., συνολικής καθαρής αξίας 1.475.353,39 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και β) εξέδωσε εκατόν εννιά (109) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς έντεκα λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και ο προσφεύγων, συνολικής καθαρής αξίας 1.570.103,01 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 764,88 ευρώ και έξι (6) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς τέσσερις λήπτριες επιχειρήσεις, με την συνολική καθαρή αξία της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 39.601,51 άνευ Φ.Π.Α.

<u>Ως προς τα στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία</u>

✓ Η σφραγίδα του εκδότη φέρει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία παλαιών και καινούργιων μετάλλων, δραστηριότητα που ουδέποτε δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον ίδιο.

✓ Στις μεταφορές που διεξήχθησαν από ευθείας στην προσφεύγουσα επιχείρηση, στα εκδοθέντα ζυγολόγια, δεν αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που πραγματοποίησε τις μεταφορές, η ώρα και η ημερομηνία.

✓ Στις μεταφορές που διεξήχθησαν κατ' εντολή της προσφεύγουσας προς τρίτες επιχειρήσεις διαπιστώνονται αλλαγμένοι αριθμοί τιμολογίων, αλλαγμένοι αριθμοί παραστατικών διακίνησης, ανακολουθία

μεταξύ ημερομηνίας έκδοσης του παραστατικού διακίνησης και της ημερομηνίας έκδοσης του εκάστοτε ζυγολογίου.

✓ Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, στην Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δήλωσε ότι για τις μεταφορές εμπορευμάτων χρησιμοποιήθηκε φορτηγό του εκδότη. Από τον έλεγχο των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι οι δέκα εννιά εκ των είκοσι μεταφορών που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή της λήπτριας επιχείρησης προς τις επιχειρήσεις ..... και ....., εμφανίζονται να πραγματοποιήθηκαν με Φ.Ι.Χ ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Στο δε υπ' αρ. ...../25-10-2019 τιμολόγιο εκδόσεως ....., η μεταφορά εμφανίζεται να πραγματοποιήθηκε με το Φ.Δ.Χ ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... με Α.Φ.Μ ....., χωρίς να προσκομισθεί τιμολόγιο μεταφοράς από αμφότερες τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

✓ Στη χρήση 2019 δεν υπάρχει ολοσχερής εξόφληση των συναλλαγών. Από το συνολικό ποσό εξόφλησης 193.268,26 ευρώ, τα 133.455,03 ευρώ εξοφλήθηκαν με έκδοση τραπεζικών επιταγών.

✓ Από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την λήπτρια επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ ....., που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε επτά περιπτώσεις στη χρήση 2018 και σε σαράντα έξι περιπτώσεις στη χρήση 2019, είτε λόγω έλλειψης αποθέματος των πωληθέντων ειδών, είτε έλλειψης αγορών κάποιων εκ των πωληθέντων ειδών που αναφέρονται σε αυτά και η έκδοση ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2018 και δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2019, λόγω έλλειψης αποθέματος της συνολικής ποσότητας του πωληθέντος είδους, είτε έλλειψης αγορών των υπόλοιπων πωληθέντων ειδών.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία 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, 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, 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 ύπαρξής 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 στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 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 (παράβαση 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 το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εμπορεύματα scrap που έλαβε μεταπωλήθηκαν, όπως αυτό προκύπτει από τα έγγραφα που ήδη προσκόμισε η ίδια στον έλεγχο. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την περίπτωση ο εκδότης να μη διέθετε «τακτοποιημένη» αποθήκη ή να έχει πραγματοποιήσει αγορές χωρίς παραστατικά και επομένως το αποτέλεσμα από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης να είναι λανθασμένο. Από τα έγγραφα που προσκομίζει (συγκεντρωτικό ισοζύγιο αποθήκης ετών 2017 -2019, ισοζύγιο αποθήκης 2018, Ε3 2018, συγκεντρωτική κατάσταση αγορών ετών 2017 -2019, στατιστική πωλήσεων κατά ποσότητα και αξία 2018 και καρτέλα προμηθευτή) αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών, καθώς με βάση τα ζυγολόγια δεν υφίσταται αρνητική αποθήκη. Τέλος ισχυρίζεται ότι είναι απολύτως φυσιολογικό το στοιχείο διακίνησης για τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε τρίτες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν λειτουργούν όλο το 24ωρο, αλλά συγκεκριμένες ώρες την ημέρα, να εκδόθηκε τη μία ημέρα και το ζυγολόγιο να εκδόθηκε την επόμενη ημέρα, καθώς πολλές φορές το φορτηγό, που πραγματοποιεί την εν λόγω μεταφορά, αναγκάζεται να περιμένει την επόμενη ημέρα για την παράδοση των εμπορευμάτων, διότι έχει αφιχθεί σε ώρα που η επιχείρηση είναι κλειστή.

Επειδή αποδείχθηκε ότι ο εκδότης δεν ήταν σε θέση να παρέχει τα εμπορεύματα στις ποσότητες και τις αξίες που αναγράφονται σε αυτά, καθώς από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης στην εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι τα αποθέματα των πωλούμενων ειδών είτε βρισκόταν σε έλλειψη είτε δεν αγοράστηκαν ποτέ. Στην περίπτωση της έκδοσης των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων η εικονικότητα στηρίζεται στην πώληση ελλιπούς αποθέματος σε ποσότητα του είδους, είτε σε έλλειψη αγοράς των υπολοίπων ειδών.

Επειδή επομένως, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκαν με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα ο έλεγχος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, με περιορισμένη, όμως, συναλλακτική δυνατότητα, αφού αποδείχθηκε ότι δεν είχε πραγματοποιήσει όλες τις αγορές που εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Περαιτέρω, προϋπόθεση για τον ισχυρισμό περί καλής πίστης αποτελεί η διαπίστωση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, γεγονός που στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχει, διότι, όπως προαναφέρθηκε, η ελεγκτική αρχή αν και προέβη με τον έλεγχο κλειστής αποθήκης στη συσχέτιση των αγορών της προσφεύγουσας με τα αποθέματα της εκδότριας, διαπιστώθηκαν ελλείψεις σε ποσότητα και είδος. Ο ισχυρισμός περί μη «τακτοποιημένης» αποθήκης του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων ή αγορών που πραγματοποίησε ο ανωτέρω εκδότης χωρίς παραστατικά, δε στηρίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία, αλλά σε υποθέσεις. Περαιτέρω τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, αλλά τη μη ύπαρξη αρνητικής αποθήκης της προσφεύγουσας εταιρείας, γεγονός που δεν αποτελεί αντικείμενο του παρόντος ελέγχου. Τέλος, όλες οι μεταφορές που διεξήχθησαν κατ' εντολή της προσφεύγουσας προς τρίτες επιχειρήσεις, πραγματοποιήθηκαν με μεταφορικά μέσα δικά της, σε αντίθεση με όσα ισχυρίστηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος της στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκτός από μία συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από την εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ ....., χωρίς να προσκομισθεί τιμολόγιο μεταφοράς από αμφότερες τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και χωρίς η προσφεύγουσα να αιτιολογεί την εν λόγω παράλειψη.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/01/2025 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί της μη αναγνώρισης εκ μέρους του ελέγχου του δικαιώματος της

έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«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, με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».*

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....*».

Επειδή στο άρθρα 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :
«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες
Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:
α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:
«....*α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το*

εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** *τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.*

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) *πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).*

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή*, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.*

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί

άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ , σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

*3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.*

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής»

Επειδή, όπως έγινε δεκτό, η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2019 σαράντα έξι (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 203.710,14€ και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 12.047,35€ Ως εκ τούτου, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ορθώς προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του οικείου έτους με την αφαίρεση από τις αγορές της επιχείρησης της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακολούθως προσδιορίστηκε το καθαρό κέρδος του εν λόγω έτους. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής φορολογικών διατάξεων στην πράξη προσδιορισμού 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,...*».

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 «`Αρθρο 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.

Α. 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/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:

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 σιδήρων.

• 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 σιδήρων 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 στρωματοποιϊα.

• 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 καθόσον 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 απόρριμμα 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/νση 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 13/01/2025 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στο φορολογικό έτος 2019, σαράντα έξι (46) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 203.710,14 € και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας (άνευ Φ.Π.Α.) 12.047,35€ εκδόσεως της επιχείρηση «..... - ΑΦΜ .....». Επιπροσθέτως, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου έτους, δεν προκύπτει ότι 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 η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη 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, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, 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 14/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία **«.....» με ΑΦΜ .....**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό **..../13-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	**77.672,70 €**	**77.672,70 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό **..../13-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό		**75.107,39**	**75.107,39**
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	**9.552,85 €**	**0,00 €**	**0,00 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.