



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 897

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332241  
**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. τη με αρ. 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 1069/4-3-2014 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 **12/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...», ΑΦΜ ... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης:
  - α) της με αρ. ...**21/12/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. έτους 2012,
  - β) της με αρ. ...**21/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. έτους 2012, γ) της με αρ. ...**21/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...», 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 τη με αρ. **...21/12/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του διαχ. έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP) πρόστιμο συνολικού ύψους 2.500,00€, λόγω λήψης και αποδοχής έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 54.281,25€ έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18 παρ.2&9 και 30 παρ.4 του ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ που επισύρει το πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1<sup>η</sup> και 2<sup>ε</sup> του ΚΦΔ.
- Με τη με αρ. **...21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 10.856,25€ πλέον προστίμου άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας 13.027,50€, ήτοι συνολικό ποσό 23.883,75€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 54.281,25€ των προαναφερθέντων έξι ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς.
- Με τη με αρ. **...21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 19.496,51€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ύψους 12.484,70€ πλέον προστίμου άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας 14.981,64€ ήτοι συνολικό ποσό 27.466,34€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 12.484,70€ των προαναφερθέντων έξι ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **21/12/2022** των εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92), προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ν.2238/1994 και προσδιορισμού ΦΠΑ ν.2859/2000 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. **.../2022** εντολής του Προϊσταμένου του. Αρχικώς είχε εκδοθεί η με αριθ. **.../2021** εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ωστόσο μετά την έναρξη λειτουργίας από 29/7/2022 των ΕΛΚΕ (αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ), οι αρμοδιότητες του τμήματος ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων μεταφέρθηκαν στα ΕΛΚΕ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **... - 23/11/2020** δελτίο πληροφοριών της Ζ΄ Θεσσαλονίκης (εισερχ. αρ. πρωτ. ΔΟΥ Αμπελοκήπων **...- 2/12/2020**) και η συνημμένη του από **20/11/2020** έκθεση ελέγχου προστίμου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία ο

...με **ΑΦΜ** ..., κατά τα διαχ. έτη 2011 έως 2012, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και μεταξύ των ληπτών του συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμου για την υπό κρίση χρήση 2012. Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Ανεπαρκής αιτιολογία. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Οι επίμαχες συναλλαγές εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία της ως λήπτριας.
3. Εσφαλμένη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εκπεσιμότητας των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων λόγω καλοπιστίας της ως λήπτριας.
4. Εσφαλμένος ο καταλογισμός ΦΠΑ καθώς τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν αγορές ανακυκλώσιμων υλικών που απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.
5. Εσφαλμένη εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων στην πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4174/2014, καθώς με το αρ. 7 παρ. 8β και 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.
6. Παραβίαση της αρχής ne bis in idem.
7. Εσφαλμένη εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης στον πρόσθετο φόρο της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 13.057,50€ θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 100,00€ σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ.1 του Ν.4174/2013.
8. Εσφαλμένη εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης στον πρόσθετο φόρο της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 14.981,64€ θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 100,00€ σύμφωνα με το άρθρο 58<sup>α</sup> παρ.1 του Ν.4174/2013.

### **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 72§10 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής

εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

**Επειδή**, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ'" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ.

68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ....».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/1994 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

**Επειδή**, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

**Επειδή**, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

**Επειδή**, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη

που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υπέβαλε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 υπέβαλε τη με α/α .../2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τη με α/α .../2013 (τροποποιητική) εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

**Επειδή**, στην υπό εξέταση υπόθεση, το 1<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης λόγω αρμοδιότητας μετά τη μεταφορά του τμήματος ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, εξέδωσε τη με αρ. ...21/12/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. έτους 2012 (ως ευμενέστερη του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015), τη με αρ. ...21/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. έτους 2012 και τη με αρ. ...21/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2012, βάσει του με αρ. πρωτ. ... - 23/11/2020 δελτίου πληροφοριών της Ζ΄ Θεσσαλονίκης (εισερχ. αρ. πρωτ. ΔΟΥ Αμπελοκήπων ...- 2/12/2020) και της σχετικής του από 20/11/2020 έκθεσης ελέγχου προστίμου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον ...με **ΑΦΜ** ..., όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω ατομική επιχείρηση τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2012.

Τα ανωτέρω που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ στις 2/12/2020, ήτοι μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και αρ. 72 παρ. 6 του ΚΦΔ καθιστώντας αυτόν δεκαετή για την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 (συνεπώς και του προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022) και τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το αρ. 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

**Επειδή** περαιτέρω, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου συνιστά φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 19 του Ν.2523/1997, καθιστώντας και για αυτόν τον λόγο δεκαετή τον χρόνο παραγραφής βάσει των διατάξεων του αρ. 36 παρ. 3<sup>α</sup> του ΚΦΔ σε συνδυασμό με το αρ. 66

παρ. 27<sup>α</sup> του Ν.4646/2019, για την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/20152015 (συνεπώς και του προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022), φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012.

Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του έτους 2022), καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, την **31/12/2023**.

**Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4987/2022 και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στη διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

### **Ως προς τον δεύτερο και τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 505-6/2012).

**Επειδή**, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει έτερης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, ο προσδιορισμός του προστίμου του αρ. 54 του Ν.4987/2022 και της διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **21/12/2022** εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92), προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ν.2238/1994 και προσδιορισμού ΦΠΑ ν.2859/2000 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ... - **23/11/2020** δελτίου πληροφοριών της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και της σχετικής από **20/11/2020** έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ. 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο εκδότης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων ...με **ΑΦΜ**:... με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP), δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα: α) Δε διέθετε εγκατάσταση καθώς στη δηλωθείσα ως έδρα επί της οδού ... και στο δηλωθέν υποκατάστημα επί της οδού ... δε δραστηριοποιήθηκε πραγματικά. β) Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό ούτε και είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να διενεργήσει τον όγκο συναλλαγών που δηλώνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (3.688.015,39€ πωλήσεις για το 2011 και 2.308.484,79€ για το 2012). γ) Δεν προέβη στις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων για να μπορέσει να δικαιολογήσει τις πωλήσεις που δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (για το 2011 φέρεται να πραγματοποιήσει πωλήσεις 3.688.015,39€, ενώ για το 2012 2.308.484,79€). δ) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013. Υπέβαλε τρεις ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2011, δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2012 ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις διαχ. περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012. ε) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 §1 εδαφ. α΄ του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ) για τις χρήσεις 2011 και 2012. στ) Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων. ζ) Κατά την επεξεργασία των κινήσεων χρεώσεων και πιστώσεων του λογαριασμού που τηρούσε στο κατάστημα ΙΩΝΙΑΣ της Alpha Bank, για το διάστημα από 1/1/2011 έως και 31/12/2012 διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημέρα της κατάθεσης γινόταν η ανάληψη των ποσών απ' όπου συνάγεται ανακύκλωση των χρημάτων. Οι ταυτόχρονες συνεχείς καταθέσεις και ισόποσες αναλήψεις χρημάτων αποτελούν αποδεδειγμένα κοινό γνώρισμα των εικονικών συναλλαγών όπου το ζητούμενο είναι να νομιμοποιηθούν με την έκδοση του αντίστοιχου καταθετηρίου, χωρίς την ουσιαστική δέσμευση χρημάτων. Κατόπιν αυτών, η αρμόδια ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων με εκδότη τον ...με **ΑΦΜ**:... τα οποία εκδόθηκαν στις χρήσεις 2011 (398 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.400.925,70€) και 2012 (238 φορολογικά στοιχεία συνολικής

καθαρής αξίας 2.370.777,19€), είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

- Από τον έλεγχο του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της, και συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχικές και τροποποιητικές) και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της του φορ. έτος 2012 (διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2012) τα υπο κρίση φορολογικά στοιχεία έκδοσης του ....
- Το 1<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης για τον εκδότη και συνεκτίμησε όλα τα στοιχεία που του διατέθηκαν από την προσφεύγουσα (αντίγραφα βιβλίων - στοιχείων, τραπεζικών πληρωμών) καθώς και το με αρ. πρωτ. .../2022 υπόμνημά της με τα συνημμένα του, έκρινε ότι τα υπο κρίση έξι φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τον ...καθάρης αξίας 54.281,25€ είναι εικονικά στο σύνολό τους.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, πόσο δε μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτρια (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

**Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας, μη εικονικότητας των συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, καλοπιστίας της ως λήπτριας και εσφαλμένης απόρριψης της εκπεσιμότητας των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων λόγω καλοπιστίας της, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.**

#### **Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο**

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

**Επειδή**, με το άρθρο 39<sup>α</sup> του Ν.2859/2000 «Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών» ορίζεται ότι: 1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

**Επειδή**, με τη με αριθ. 1025828/1963/258/A0014/ΠΟΛ.1049/15.3.2007 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του ν. 3522/06 και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή του ΦΠΑ στις νεόδμητες οικοδομές), διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

#### Α. Γενικά

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

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

#### Β. Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

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

παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

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

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

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

#### Γ. Αντικείμενο του φόρου

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

#### Δ. Συντελεστής Φ.Π.Α.

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

#### Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

##### 1. Υποχρεώσεις του πωλητή

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

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

Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. στο πεδίο των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους....

##### 2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

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

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

1. Το αγαθό περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ.
2. Η παράδοση του αγαθού γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
3. Η παράδοση του αγαθού προορίζεται προς ανακύκλωση, δηλαδή στην επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή ως πρώτη ύλη. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του. Επιπλέον: α) Τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του. β) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω. Είναι φανερό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν τηρείται στην περίπτωση που τα υπολείμματα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων..».

**Επειδή**, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού

συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και με το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap), είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα ως λήπτρια των φορολογικών στοιχείων (αγορών ανακυκλώσιμων υλικών) που απαλλασσόταν του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 39α του Ν.2859/2000 προέβη στη χρεωπίστωση (ποσό στο σκέλος των εκρών όσο και στο σκέλος των εισρών) του φόρου, του κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου αγοράς, κατά την υποβολή των οικείων περιοδικών δηλώσεων. Ωστόσο, μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ορθώς ο φόρος αφαιρέθηκε από το σκέλος των εισρών και συνεπώς, ορθώς καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή ο φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 12.484,70€ που αναλογούσε στη συνολική καθαρή αξία των επίμαχων συναλλαγών.

**Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαμένου καταλογισμού ΦΠΑ, καθόσον τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν αγορές ανακυκλώσιμων υλικών που απαλλάσσονταν του ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

#### **Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αρ. Ε2042 – 10/5/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας: « ...3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 , καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη



διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β΄ της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 .

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρ. 66 παρ. 5, 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)»

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

**Επειδή**, εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το ευνοϊκότερο πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 περίπτωση ε του Ν.4987/2022 ποσού 2.500,00€, αντί του προστίμου των 21.712,50€ (54.281,25 X 40%) που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β΄ του Ν.4337/2015. Περαιτέρω, με τη με αριθ. 2319/21 απόφασή του το ΣτΕ δεν έκρινε ότι το εν λόγω πρόστιμο, λόγω κατάργησής του με τον Ν.4337/2015 δεν επιβάλλεται καθόλου, στα έτη που προβλεπόταν η επιβολή του.

**Κατά συνέπεια κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένη επιβολή του ευμενέστερου καθεστώτος αναφορικά με την πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4987/2022.**

#### **Ως προς τον έκτο, έβδομο και όγδοο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, όπως κρίθηκε νομολογιακά (βλ. απόφ. ΟΛΣΤΕ 359/2020), κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ και προκειμένου να ενεργοποιηθεί η προβλεπόμενη σε αυτήν απαγόρευση (ne bis in idem), η οποία αποτελεί εκδήλωση των αρχών του κράτους δικαίου και του δεδिकाσμένου, καθώς και των συναφών, επίσης θεμελιωδών, αρχών της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας της έννομης κατάστασης των προσώπων (βλ. ΣΤΕ 1102-1104/2018 7μ.), απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, κατ' ουσίαν και κατά χρόνον, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσεως των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των

προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση (είτε καταδικαστική είτε αθωωτική, υπό τον όρο ότι η αθώωση στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υποθέσεως, δηλαδή την τέλεση ή μη της παραβάσεως: βλ. ΣΤΕ 1102-1104/2018 7μ. και ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 8.7.2019, 54012/10, Mihalache v. Romania, σκ. 97-98) και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, ήτοι στο αυτό σύνολο συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα μεταξύ τους, χρονικά και τοπικά, και η συνδρομή των οποίων είναι απαραίτητη για την επιβολή της κυρώσεως (πρβλ. ΣΤΕ 1887/2018 7μ., ΣΤΕ 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ., 167-169/2017 7μ., 1992/2016 7μ. κ.ά.). Συνακόλουθα, όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. ΣΤΕ 1887/2018 7μ., 951/2018 7μ., 2987/2017 7μ., 167-169/2017 7μ. κ.ά.), ενόψει και των αποφάσεων του ΕΔΔΑ Ruotsalainen κατά Φινλανδίας της 16.6.2009 (13079/03), Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδος της 30.4.2015 (3453/12, 42941/12 και 9028/13), Σισμανίδης κατά Ελλάδος της 9.6.2016 (66602/09) και A and B κατά Νορβηγίας της 15.11.2016 (24130/11 29758/11), το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, καταρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κυρώσεως για φορολογική ή τελωνειακή παράβαση, όταν για την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται την αρχή ne bis in idem η οποία εφαρμόζεται στην περίπτωση επιβολής περισσότερων κυρώσεων (δύο τουλάχιστον) από διαφορετικές αρχές για την ίδια παράβαση, που να θεωρούνται μάλιστα ποινικού χαρακτήρα, γεγονός που δεν συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός **απορρίπτεται ως έωλος**.

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, .... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται ...η, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και ...».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ)

πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα ....».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

**Επειδή**, με το άρθρο 59 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017 που τροποποιήθηκε με το άρθρο 72 παρ. 17 του ΚΦΔ: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή**, επί της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος η ελεγκτική αρχή εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, υπολόγισε και επέβαλε πρόσθετο φόρο εισοδήματος λόγω ανακρίβειας, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2523/1997 ύψους 13.027,50€, καθώς αυτό ήταν επιεικέστερο από το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 (ποσό 5.428,13€) και των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ (ποσό 8.559,07€) ήτοι, ποσού 13.987,20€.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση του πρόσθετου φόρου που της επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 59 παρ. 1 του ΚΦΔ την οποία θεωρεί ευμενέστερη, διότι η εν λόγω διάταξη αφορά τη διαπίστωση, κατόπιν ελέγχου, της μη υποβολής δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων και όχι την ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος όπως εν προκειμένω.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Επειδή** περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 που τροποποιήθηκε με το άρθρο 72 παρ. 17 του ΚΦΔ υπολόγισε και επέβαλε πρόσθετο φόρο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2523/1997 ύψους 14.981,64€ επειδή έκρινε αυτό επιεικέστερο από το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 Α (ποσό 6.242,35€) και των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ (ποσό 9.751,80€) ήτοι, ποσού 15.994,15€.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ζητά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 58α παρ. 1 του ΚΦΔ ως ευμενέστερης για την επιβολή του πρόσθετου φόρου, ωστόσο η εν λόγω διάταξη αφορά τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση ή λήψη ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ και όχι την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ όπως εν προκειμένω.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, περαιτέρω, από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας άλλος λόγος εκτός των παραπάνω, που να αφορά την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και τον προσδιορισμό του ΦΠΑ στην υπό κρίση διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2012.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - **12/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ....

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

- Η με αρ. ...**21/12/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 1ο ΕΛΚΕ

	Ποσό για καταβολή
<b>Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022</b>	<b>2.500,00€</b>

- Η με αρ. ...**21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	10.856,25€
Πρόστιμο άρθρου 1 Ν.2523/1997 (επιεικέστερη κύρωση βάσει αρ. 49 του Ν.4509/2017)	13.027,50€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>23.883,75€</b>

- Η με αρ. ...**21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για επιστροφή	19.496,51€
Διαφορά φόρου	12.484,70€
Πρόστιμο άρθρου 1 Ν.2523/1997 (επιεικέστερη κύρωση βάσει αρ. 49 του Ν.4509/2017)	14.981,64€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>27.466,34€</b>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.