



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/01/2024

Αριθμός απόφασης: 91

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου από 01.01.2015-16.10.2015, β)

της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 και ε) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο ελαιόλαδου, η οποία εξετάζεται ως εμπροθέσμως υποβληθείσα σύμφωνα με την από έκθεση επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου από 01.01.2015-16.10.2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (2.500,00 €)**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: α) λήψη **τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 690.929,50 € πλέον ΦΠΑ 60.116,64 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους εκδόσεως των** όπως περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 & 15§2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' (όπως ισχύει μέχρι την 16.10.2015) και του άρθρου 66 παρ. 5 και 6 όπως ισχύουν του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ' του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/10.05.2022 και των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ και β) **έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις οντότητες** για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, **συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30 € πλέον ΦΠΑ 45.416,98 €, όπως περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 & 15§2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' (όπως ισχύει μέχρι την 16.10.2015) και του άρθρου 66 παρ. 5 και 6 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), όπως ισχύουν. Οι ως άνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ' του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/10.05.2022 και των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και 54§2 περ. ε' , σύμφωνα με την Ε.2042/10.05.2022.**
- II. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ίσο με χίλια ευρώ (1.000,00 €)**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τίτλου κτήσης για την προμήθεια: α) **161.712 kg παρθένου ελαιόλαδου αξίας 539.835,70 €, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της** στις

-, β) 440.464 kg πυρηνέλαιου αξίας 787.954,38 €, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της από έως και γ) 101.940 kg παρθένου ελαιόλαδου αξίας 329.248,40 €, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της από έως χωρίς η οντότητα να λάβει τα σχετικά παραστατικά όπως περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5 & 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 ιε' του ν.4987/2022 (ΚΦΔ).
- III. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 13,45 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων σε άγνωστο πλήθος για την πώληση 360 kg πυρηνέλαιου συνολικής αξίας 234,00 € στις 31.12.2015, ως η διαφορά του τελικού αποθέματος του εμπορεύματος πυρηνέλαιου (55.790 kg), χρήσης 2015, με το άθροισμα των πωλήσεων προς την εταιρεία (28.200 + 27.950), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 207,07 € πλέον ΦΠΑ 26,91 €, όπως περιγράφεται στην έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 & 40 του ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11 & 58Α του ΚΦΔ.
- IV. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 500,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων σε άγνωστο πλήθος για την πώληση 120.060 kg πυρηνόξυλου με αποκρυβείσα αξία 4.802,40 € πλέον ΦΠΑ 624,31 €, όπως διαμορφώθηκε από το υπόλοιπο αποθέματος στις 10.11.2017 ήτοι 120.060 kg, όπως περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 & 40 του ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11 & 58Α του ΚΦΔ, όπως ισχύουν από 25.07.2016 με τον ν.4410/2016.
- V. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 600,00 €** (ήτοι 1 παράβαση 500,00 ευρώ και 1 παράβαση 100,00 ευρώ), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: α) μη γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τον διορισμό νέου φορολογικού εκπροσώπου, καθώς από την με αριθ. πρωτ. Ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., προέκυψε ότι καθήκοντα Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της ανέλαβε ο κος , κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 37, 38, 39, 40 & 44 του ν.4308/2014, όπως ισχύει και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 28, 39, 54, 54Α, 54Β, 54Γ, 55, 58, (όπως αναριθμήθηκε από το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 – ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και ειδικότερα του άρθρου 54§1 στ' του ν.4987/2022, όπως ισχύει και β) μη υποβολή δήλωσης μεταβολής διεύθυνσης άσκησης Δραστηριότητας από την οδό , στην οδό σύμφωνα με την υπ' αριθ. δήλωση μισθωτηρίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 37, 38, 39, 40 & 44 του ν.4308/2014, όπως ισχύει και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 28, 39, 54, 54Α, 54Β, 54Γ, 55, 58, και ειδικότερα του άρθρου 54§1 α' του ν.4987/2022,

όπως ισχύει.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, κατόπιν διενέργειας ελέγχου διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ 2015

Α. Λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και, συνολικής καθαρής αξίας 690.929,50 € πλέον ΦΠΑ 60.116,64 €, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1, 2, 5, 8 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55, 55Α και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β του ν. 4337/2015 (ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου), ήτοι 215.031,40€.

Β. Έκδοση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής προς τις επιχειρήσεις και, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30€ πλέον ΦΠΑ 45.416,98€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1,2,5,8 του Ν.4308/ 2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015 (ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου), ήτοι 139.744,52€.

Γ. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδων σε άγνωστο πλήθος πελατών για την πώληση 360kg πυρηνέλαιου συνολικής αξίας 234,00€ στις 31/12/2015, ως η διαφορά του τελικού αποθέματος του εμπορεύματος πυρηνέλαιου (55.790kg), χρήσης 2015, με το άθροισμα των πωλήσεων προς την(28.200+27.950), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 207,07€ πλέον ΦΠΑ 26,91€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 και 40 του ν.4308/2014 και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11 και 13 του ν.4174/2013, όπως ισχύει. Για την ως άνω παράβαση επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, ήτοι: 13,45€.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών ή δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, επιβάλλεται πρόστιμο 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 στοιχείων), σύμφωνα με την υπ' αρ.2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας καθώς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ή εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Δ. Μία παράβαση για την μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια ποσοτήτων «Πυρηνέλαιου» από άγνωστους προμηθευτές, χωρίς η επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις 56.130kg και 259.720kg που αποδεδειγμένα πραγματοποιήσε προς τον πελάτη της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του ν.4308/2013, σύμφωνα με τις ημερολογιακές εγγραφές και Για την

ανωτέρω παράβαση σχετικά με την μη λήψη τιμολογίου αγοράς έως δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

ΧΡΗΣΗ 2016

A. Λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 295.482,00€ πλέον Φ.Π.Α 43.212,66€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

B. Μία παράβαση μη έκδοση τίτλου κτήσης 66.984kg πυρηνόξυλου αξίας 2.679,36€ από άγνωστους προμηθευτές χωρίς να λάβει ή να εκδώσει τα σχετικά παραστατικά αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του Ν. 4308/2014. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο που να αφορά στη μη έκδοση τέτοιων στοιχείων αφού η περίπτωση ιε προστέθηκε στην παρ.1 του άρθρου 54 με την παρ.4α' του άρθρου 12 του ν.4474/2017 -ΦΕΚ Α' 80/7.6.2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου. Επίσης στην παρ.2 του άρθρου 54 προστέθηκαν περιπτώσεις ή' και θ' με την παρ. 4β' του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 -ΦΕΚ Α' 80/7.6.2017- οι οποίες και ισχύουν από τη δημοσίευσή του).

ΧΡΗΣΗ 2017

A. Λήψη δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις καιγια ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 325.126,00€ πλέον Φ.Π.Α 46.297,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

B. Έκδοση δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, για πωλήσεις προς τις επιχειρήσεις και συνολικής καθαρής αξίας 548.576,10€ πλέον Φ.Π.Α 71.314,90€, κατά παράβαση των διατάξεων των 1, 2, 5, 8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

Γ. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών για πωλήσεις 120.060kg πυρηνόξυλου με γνωστή την αποκρυβείσα αξία 4.802,40€, και ΦΠΑ 624,31€, όπως διαμορφώθηκε από το υπόλοιπο αποθέματος στις 10/11/2017 ήτοι: 120.060kg, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 και 40 του ν.4308/2014, όπως ισχύει και των άρθρων 1,2,8,9,10,11 και 13 του ν.4174/2013.

Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/ 2013 πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, ήτοι: 312,15€.

Δ. Μία παράβαση για την μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια: α) ποσότητας 70kg αξίας 350,00€ παρθένου ελαιόλαδου από άγνωστους προμηθευτές, το οποίο διέθεσε σε πελάτη της σας και β) ποσότητας 29.620kg συνολικής καθαρής αξίας 87.971,40€ βιομηχανικού ελαιολάδου το οποίο διέθεσε στον πελάτη της χωρίς η

επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του ν.4308/ 2013.

Για την ανωτέρω παράβαση σχετικά με την μη λήψη τιμολογίου αγοράς έως δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

ΧΡΗΣΗ 2018

Α. Λήψη είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και «....., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.261.976,00€ πλέον Φ.Π.Α 173.846,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του Ν.4174/2013.

Β. Έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς την συνολικής καθαρής αξίας 352.872,50€ πλέον Φ.Π.Α. 74.473,43€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του Ν.4174/2013

Γ. Μία παράβαση για την μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια:

α) 161.712 kg αξίας 539.835,70 € παρθένου ελαιόλαδου, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της στις

β) 440.464 kg πυρηνέλαιου αξίας 787.954,38 €, το οποίο διέθεσε στον πελάτη από έως και

γ) 101.940 kg αξίας 329.248,40 € παρθένου ελαιόλαδου, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της από έως, χωρίς η επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του ν.4308/2013, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης.

Για την ανωτέρω παράβαση σχετικά με την μη λήψη τιμολογίου αγοράς επιβάλλεται πρόστιμο 1.000,00 ανά έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και 54 παρ.2 περ. η' , ήτοι 1.000€ ανά φορολογικό έλεγχο.

ΧΡΗΣΗ 2022

Α. Μία (1) παράβαση για την μη γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του διορισμού νέου φορολογικού εκπροσώπου, καθώς από την με αρ. πρωτ. Ανακοίνωση του ΓΕΜΗ προέκυψε ότι καθήκοντα Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της ελεγχόμενης ανέλαβε ο, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 37, 38, 39, 40 και 44 του ν.4308/2014, όπως ισχύει, και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 28, 39, 54, 54Α, 54Β, 54Γ, 55, 58, 58Α, 59, 72 (όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015-ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και ειδικότερα του άρθρου 54 παρ.1 περ. σ' του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. δ του ίδιου άρθρου και νόμου (ν.4174/2013), πεντακόσια (500) ευρώ.

Β. Μία (1) παράβαση για την μη υποβολή δήλωσης μεταβολών μητρώου για την μεταφορά της έδρας της ελεγχόμενης από την οδόστην Αθήνα σύμφωνα με την με αρ. δήλωση μισθωτηρίου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000, όπως ισχύει, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 37, 38, 39, 40 και 44 του ν.4308/2014, όπως ισχύει, και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 28, 39, 54, 54Α, 54Β, 54Γ, 55, 58, 58Α, 59, 72 (όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015-ΦΕΚ Α '129/17.10.2015) και ειδικότερα του άρθρου 54 παρ.1 περ. α του ν.4174/2013, όπως ισχύει. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. α του ίδιου άρθρου και νόμου (ν.4174/ 2013), εκατό (100)€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και καταλογισμό προστίμων για παραβάσεις αναγόμενες στο φορολογικό έτος 2015 έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 36 του ν.4174/2013 (ήδη ν.4987/2022) πενταετή παραγραφή, δεδομένου ότι καμία αναφορά δε γίνεται στην ύπαρξη τυχόν συμπληρωματικών στοιχείων ή στη συνδρομή ετέρου λόγου που θα δικαιολογούσε την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας.
2. Σε κάθε περίπτωση αρνείται την αποδιδόμενη παράβαση λήψης και έκδοσης φορολογικών στοιχείων, φερόμενων ως εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών που αυτά αποτυπώνουν.
3. Δεν νοείται ο έλεγχος και ο καταλογισμός να πραγματοποιούνται από διαφορετικές αρχές. Στην περίπτωση της, αρμόδια τόσο για το έλεγχο όσο και για τυχόν καταλογισμό σε βάρος της είναι η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, ωστόσο ο έλεγχος αναίτιολογήτως πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
4. Αβάσιμα και μη νόμιμα καταλογίστηκε με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου σε βάρος της πρόστιμο ύψους 500,00 ευρώ λόγω μη γνωστοποίησης του διορισμού νέου φορολογικού εκπροσώπου. Και τούτο διότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. σ' του ΚΦΔ επιβάλλεται πρόστιμο μόνο στην περίπτωση που ο υπόχρεος «δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του». Η υποχρέωση αυτή, ως δυνάμει να επιφέρει κυρώσεις πρέπει να ερμηνεύεται στενά και, ως εκ τούτου, καταλαμβάνει μόνο την περίπτωση μη γνωστοποίησης του φορολογικού εκπροσώπου, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 8 του ΚΦΔ, δηλαδή του προσώπου που ορίζεται αρμόδιο να εκπροσωπεί στην Ελλάδα φορολογούμενο που διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην ημεδαπή. Διάφορη είναι η έννοια του «νόμιμου εκπροσώπου» εταιρείας, ο οποίος δεν γνωστοποιείται στη φορολογική Αρχή, εφόσον καταχωρείται στο Γ.Ε.Μ.Η., με αποτέλεσμα να πρόκειται για μια πληροφορία αμέσως και ευθέως προσβάσιμη σε κάθε ενδιαφερόμενο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 και 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

4. 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, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται:

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ.1 και 5 του ΚΦΔ, περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής, ορίζεται ότι:

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

2...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση....

4....

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ μετά την κατάργηση της παρ. 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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 εγκλημάτων φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 2057/2023 διευκρινίζονται τα εξής:
«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με:

α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του Ν.4987/2022 , εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ , ορίζονται τα εξής:

«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της

παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του Ν. 4646/2019 .

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 , όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 , σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του έμπετου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ , ορίζουν τα εξής:

«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: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 .

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβούλιου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. :

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.».

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 απ' 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 (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ:

«Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο

1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους.

β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα

και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

γ) Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των περ. α` και β`. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις περ. α` και β`.

3. α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις.

6. Με απόφαση του Διοικητή: α) καθορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος ενημέρωσης και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παρ. 2, 3 και 4 και β) δύναται να χορηγείται διαφορετική προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων του παρόντος άρθρου ή να παρατείνεται η προθεσμία υποβολής αυτών, σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας που επηρεάζουν τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών ή άλλων αντίστοιχων εξαιρετικών και δυσμενών συμβάντων που επηρεάζουν φορολογούμενους. Η απόφαση παράτασης υπογράφεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας και ισχύει από τον χρόνο υπογραφής της.».

Επειδή, περαιτέρω με τα άρθρα 4 & 7 της αριθ. 1006/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 4

Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους στο ΓΕΜΗ ή στο οικείο Μητρώο ή Βιβλίο που προβλέπεται κατά περίπτωση ή από το έγγραφο σύστασης τους σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση.

1. Τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ημεδαπά και αλλοδαπά υποβάλλουν το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη». Η επωνυμία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αναγράφεται επί του εντύπου της δήλωσης, όπως ακριβώς αναγράφεται στο καταστατικό του ή το συστατικό του έγγραφο ή το έγγραφο από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη του, στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται συστατικό έγγραφο.

2. Κατ' εξαίρεση οι αγρότες για την ένταξη τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών υποβάλλουν το έντυπο ΜΟ «Αίτηση».

3. Ο ιδρυτής της υπό ίδρυση επιχείρησης υποβάλλει το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης», συμπληρώνοντας τις αντίστοιχες ενδείξεις «Έναρξη» και «Υπό ίδρυση Επιχείρησης». Στη δήλωση αυτή, ως επωνυμία της υπό ίδρυση επιχείρησης φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας κατά περίπτωση, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του ιδρυτή, καθώς και η επωνυμία της υπό ίδρυση επιχείρησης.

Για κάθε τροποποίηση των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, που αφορούν στην υπό ίδρυση επιχείρηση, υποβάλλεται το ίδιο ως άνω έντυπο, με την ένδειξη «Μεταβολή».

Με την περαίωση των εργασιών της υπό ίδρυση επιχείρησης, στις περιπτώσεις που η δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση, συνυποβάλλεται ταυτόχρονα από τον ιδρυτή, δήλωση διακοπής των εργασιών της ίδρυσης.

Η Φορολογική Διοίκηση μετά την παρέλευση δύο (2) ετών από την έναρξη της υπό ίδρυση επιχείρησης, προβαίνει, με οίκοθεν ενέργειες, στη διακοπή της υπό ίδρυση επιχείρησης με αιτία διακοπής «Μη ολοκλήρωση ίδρυσης» και δύναται να διενεργήσει έλεγχο για τυχόν απόκτηση παγίων ή εμπορεύσιμων κατά τη διάρκεια της ίδρυσης.

Άρθρο 7

Δήλωση Μεταβολής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

1. Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, υποχρεούνται, να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός τριάντα (30) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται.

Τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, υποβάλλουν το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης» συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή» και συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, τα δικαιολογητικά του άρθρου 6 της παρούσας».».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,
β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση τον διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' β' γ' δ' στ' και ιγ' της παρ. 1, ...

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ1252/2015 της ΓΓΔΕ (νυν ΑΑΔΕ) έχουν μεταξύ άλλων διευκρινισθεί τα εξής:
«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

ε) Μη γνωστοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση του διορισμού φορολογικού εκπροσώπου (παρ. 1 περ. στ')

Στις περιπτώσεις μη υποβολής της σχετικής δήλωσης με την οποία φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, δηλώνει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα (σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1) και επιβάλλεται πρόστιμο, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, ή πεντακοσίων (500) ευρώ αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' και δ').

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 προσφεύγουσα εταιρεία με τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης σαφώς ορίζεται ότι για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η

προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθένενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Ωστόσο για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, **οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού**, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ή της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Εν προκειμένω επιβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2015 τα παρακάτω πρόστιμα :

-Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου από 01.01.2015-16.10.2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (2.500,00 €)**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: α) λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 690.929,50 € πλέον ΦΠΑ 60.116,64 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους εκδόσεως των επιχειρήσεωνκαι, και β) έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις οντότητες και, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, **συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30 € πλέον ΦΠΑ 45.416,98 €**,

-Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 13,45 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων σε άγνωστο πλήθος για την πώληση 360 kg πυρηνέλαιου συνολικής αξίας 234,00 € στις 31.12.2015, ως η διαφορά του τελικού αποθέματος του εμπορεύματος πυρηνέλαιου (55.790 kg), χρήσης 2015, με το άθροισμα των πωλήσεων προς την εταιρεία (28.200 + 27.950), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 207,07 € πλέον ΦΠΑ 26,91 €, όπως περιγράφεται στην έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 & 40 του ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10, 11 & 58Α του ΚΦΔ.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις δεν τίθεται θέμα παραγραφής ως προς την επιβολή του προστίμου που αφορά στην λήψη και έκδοση εικονικών καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής. Ενώ ως προς την επιβολή του προστίμου που αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδων συνολικής αξίας 234,00 € δεδομένου ότι αφενός το εν λόγω πρόστιμο δεν αφορά σε επιβολή προστίμου λήψης και έκδοσης εικονικού (καθώς σε αυτή την περίπτωση τα πρόστιμα επιβάλλονται ανεξαρτήτως ποσού), αφετέρου το ύψος της αποκρυβείσας ύλης δεν δύναται να δημιουργήσει φορολογική υποχρέωση εισοδήματος και ΦΠΑ που να ξεπερνά τα όρια της φοροδιαφυγής που ορίζονται στο προαναφερθέν άρθρο 66 του ΚΦΔ συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής κατά το μέρος που αφορά την εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης, βασίμως προβάλλεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αρνείται την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση λήψης και έκδοσης φορολογικών στοιχείων, φερόμενων ως εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων :

ΧΡΗΣΗ 2015

Α. Λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και, συνολικής καθαρής αξίας 690.929,50 € πλέον ΦΠΑ 60.116,64 €, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1, 2, 5, 8 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55, 55Α και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, αναλυτικά ως κάτωθι:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1				14.680,00	1.908,40	.....
2				14.944,00	1.942,72	.....
3				42.500,00	9.775,00	.....
4				627,00	144,21	.....
5				11.973,00	2.573,79	.....
6				12.057,50	1.567,48	.....
7				12.580,00	1.635,40	.....
8				19.824,00	2.577,12	.....
9				20.034,00	2.604,42	.....
10				19.586,00	2.546,18	.....
11				19.915,00	2.588,95	.....
12				20.279,00	2.636,27	.....
13				19.824,00	2.577,12	.....
14				19.915,00	2.588,95	.....
15				27.550,00		.....
16				27.820,00		.....
17				27.940,00		.....
18				28.100,00		.....
19				26.695,00		.....
20				26.647,50		.....
21				26.647,50		.....
22				25.100,00		.....
23				24.150,00		.....
24				22.290,00		.....
25				25.900,00		.....
26				25.150,00	5.784,50	.....
27				33.390,00	4340,7	.....

28	.....	.....	.....	25.403,00	3302,39	.....
29	.....	.....	.....	34.740,00	4516,2	.....
30	.....	.....	.....	34.668,00	4506,84	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	690.929,50	60.116,64	

Β. Έκδοση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων, εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής προς τις επιχειρήσεις και, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30€ πλέον ΦΠΑ 45.416,98€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1,2,5,8 του Ν.4308/ 2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, αναλυτικά ως κάτωθι:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΛΗΠΤΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
1				45.719,80	5.943,57	.....
2				31.622,50	4.110,96	.....
3				46.464,60	6.040,40	.....
4				58.338,00	7.583,94	.....
5				59.872,00	7.783,36	.....
6				59.496,00	7.734,46	.....
7				23.798,00	3.093,74	.....
8				21.072,00	.....	.....
9				2.978,40	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ 2015				349.361,30	45.416,98	

ΧΡΗΣΗ 2016

Α. Λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 295.482,00€ πλέον Φ.Π.Α 43.212,66€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, αναλυτικά ως κάτωθι:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
1					2.425,15	.....
2					2.193,10	.....
3					2.293,20	.....
4					2.197,65	.....
5					2.284,10	.....
6					2.302,30	.....
7					2.188,55	.....
8					2.197,65	.....
9					2.447,90	.....

10	.....	.....	.....	.....	3.881,02	.....
11	.....	.....	.....	.....	3.875,30	.....
12	.....	.....	.....	.....	3.886,74	.....
13	.....	.....	.....	.....	11.040,00	.....
				295.482,00	43.212,66	

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

ΧΡΗΣΗ 2017

Α. Λήψη δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 325.126,00€ πλέον Φ.Π.Α 46.297,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, αναλυτικά ως κάτωθι:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
1				17.300,00	4.152,00	.....
2				5.350,00	1.284,00	.....
3				25.038,00	3.254,94	.....
4				24.678,00	3.208,14	.....
5				25.101,00	3.263,13	.....
6				24.678,00	3.208,14	.....
7				30.954,00	4.024,02	.....
8				30.745,00	3.996,85	.....
9				30.657,00	3.985,41	.....
10				30.745,00	3.996,85	.....
11				65.880,00	8.564,40	.....
12				14.000,00	3.360,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ				325.126,00	46.297,88	

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

Β. Έκδοση δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, για πωλήσεις προς τις επιχειρήσεις και συνολικής καθαρής αξίας 548.576,10€ πλέον Φ.Π.Α 71.314,90€, κατά παράβαση των διατάξεων των 1, 2, 5, 8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. Ήτοι αναλυτικά ως κάτωθι πίνακας:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΛΗΠΤΗΣ
1				49.284,00	6.406,92	.....
2				49.716,00	6.463,08	.....
3				49.770,00	6.470,10	.....

4	.....	.....	.....	49.410,00	6.423,30	.....
5	.....	.....	.....	52.077,50	6.770,08	.....
6	.....	.....	.....	51.892,50	6.746,03	.....
7	.....	.....	.....	53.002,50	6.890,33	.....
8	.....	.....	.....	38.010,00	4.941,30	.....
9	.....	.....	.....	38.472,00	5.001,36	.....
10	.....	.....	.....	38.220,00	4.968,60	.....
11	.....	.....	.....	19.920,00	2.589,60	.....
12	.....	.....	.....	58.801,60	7.644,20	.....
ΣΥΝΟΛΟ				548.576,10	71.314,90	

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των αρ. 55 Α και 66§5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.).

ΧΡΗΣΗ 2018

Α. Λήψη είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.261.976,00€ πλέον Φ.Π.Α 173.846,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. Ήτοι αναλυτικά ως κάτωθι πίνακας:

ΑΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1				11.000,00	2.640,00	.....
2				15.000,00	3.600,00	.....
3				18.000,00	4.320,00	.....
4				79.650,00	10.354,50	.....
5				10.000,00	2.400,00	.....
6				89.807,00	11.674,91	.....
7				82.801,00	10.764,13	.....
8				8.000,00	1.920,00	.....
9				88.800,00	11.544,00	.....
10				89.984,00	11.697,92	.....
11				82.655,00	10.745,15	.....
12				111.300,00	14.469,00	.....
13				104.410,00	13.573,30	.....
				15.000,00	3.600,00	.....
15				12.000,00	2.880,00	.....
16				28.150,00	3.659,50	.....
17				28.200,00	3.666,00	.....
18				28.700,00	3.731,00	.....
19				28.500,00	3.705,00	.....

20	.....	.....	.....	26.100,00	3.393,00	.....
21	.....	.....	.....	25.950,00	3.373,50	.....
22	.....	.....	.....	66.672,00	8.667,36	.....
23	.....	.....	.....	67.440,00	8.767,20	.....
24	.....	.....	.....	30.702,00	3.991,26	.....
25	.....	.....	.....	28.405,00	3.692,65	.....
26	.....	.....	.....	28.575,00	3.714,75	.....
27	.....	.....	.....	56.175,00	7.302,75	.....
ΣΥΝΟΛΟ				1.261.976,00	173.846,88	

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του Ν.4174/2013.

Β. Έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς την συνολικής καθαρής αξίας 352.872,50€ πλέον Φ.Π.Α. 74.473,43€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης, αναλυτικά ως κάτωθι πίνακας:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1				30.245,00	3.931,85	.....
2				31.419,50	4.084,54	.....
3				31.208,00	4.057,04	.....
4				120.000,00	28.800,00	.....
5				40.000,00	9.600,00	.....
6				15.500,00	3.720,00	.....
7				11.000,00	2.640,00	.....
8				41.000,00	9.840,00	.....
9				32.500,00	7.800,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ				352.872,50	74.473,43	

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του Ν.4174/2013

Επειδή, εν προκειμένω και σύμφωνα με την οικεία έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και κατόπιν διενέργειας φορολογικών ελέγχων στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις: διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω εταιρείες προβαίνουν σε έκδοση τιμολογίων η μία στην άλλη, καθιστώντας τες ως κύριους προμηθευτές μεταξύ τους, ενώ η διοίκηση των εταιρειών αυτών ασκείται από το ίδιο πρόσωπο, τον

Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα αποτελέσματα των διασταυρωτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις με αναφορά στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν και στο πλαίσιο αυτών καταλογίσθηκαν καταρχήν παραβάσεις στις εκδότηριες επιχειρήσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ενδεικτικώς αναφέρουμε:

« 6. ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

Α. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Δυνάμει της αριθ.εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος για την επιχείρηση
....., από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και φωτοαντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου με
ημερομηνία επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση. Παρακάτω παρατίθενται οι
διαπιστώσεις ελέγχου:

«... Λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις επιμέρους διαπιστώσεις του
ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Φορολογικής
Διοίκησης και την επεξεργασία των κατασχεμένων λογιστικών αρχείων, η Υπηρεσία μας
διαπίστωσε ότι η επιχείρηση με δηλωθείσα έδρα την οδό
αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προέβη σε λήψη και έκδοση φορολογικών στοιχείων για
ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τους κάτωθι λόγους:

1. Ο μοναδικός προμηθευτής εμπορευμάτων και μηχανημάτων, της ελεγχόμενης, ήτοι η εταιρεία
..... είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο όσον αφορά τη δυνατότητά του για
άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου όπως προέκυψε από
τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας. Οι συναλλαγές της εταιρείας
..... με την ελεγχόμενη επιχείρηση κρίθηκαν ανύπαρκτες στο σύνολό τους,

2. Η ελεγχόμενη σε όλη την υπό έλεγχο περίοδο δε διαθέτει μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις
και λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό.

3. Από και έπειτα δε διαθέτει εγκατάσταση στην οποία να μπορεί να ασκεί τη
δραστηριότητά της.

4. Απασχόλησε έναν εργαζόμενο από τον Ιανουάριο του 2015 έως και τον Μάιο του 2016, και
επιπλέον δυο εργαζόμενους από τον Ιανουάριο του 2015 έως και τον Ιούλιο του 2015,

5. Δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2017 και 2018.

6. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Υπηρεσίας μας για την προσκόμιση των λογιστικών
της αρχείων (παραστατικών).

7. Η κίνηση των τραπεζικών της λογαριασμών είναι μηδαμινή και δε συνάδη με τη φερόμενη
συναλλακτική της δραστηριότητα.

8. Φέρεται ως επί το πλείστον να εμπορεύεται, γεγονός που δε συνάδη με τη
δηλωμένη δραστηριότητά της η οποία είναι «Κατασκευή κυματοειδούς χαρτιού και χαρτονιού
και κιβωτίων από χαρτί και χαρτόνια».

9. Εμφανίζει στις λογιστικές της εγγραφές, ότι εισέπραξε τις απαιτήσεις της από τις
αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις με μετρητά, και ότι με τον ίδιο τρόπο εξόφλησε την υποχρέωση
προς τον προμηθευτή της. Πρόκειται για πολύ μεγάλα ποσά, για τα οποία δε συνάδη με στην
κοινή συναλλακτική πρακτική η αποπληρωμή τους να γίνεται με μετρητά.

10. Ο τρόπος που οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες εμφανίζονται να εξοφλούν τις υποχρεώσεις
τους προς την ελεγχόμενη, σύμφωνα με τις λογιστικές εγγραφές στα κατασχεμένα λογιστικά τους
αρχεία είναι σε πλήρη αναντιστοιχία με αυτόν που παρουσιάζει η ελεγχόμενη.....

...

Β. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Δυνάμει της με αρ. εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος για την επιχείρηση
..... από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, και φωτοαντίγραφο της σχετικής έκθεσης
ελέγχου με ημερομηνία επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση. Σε βάρος της
....., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίζουμε ανά χρήση τις κάτωθι
παραβάσεις:...

....

Γ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Δυνάμει της με αρ. εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος για την επιχείρησηαπό την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, και φωτοαντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση. Σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας με κύρια δραστηριότητα με δηλωθείσα έδρααρμοδιότητας ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις των διατάξεων του Ν.4308/2014, Ν.4174/2013 και Ν.4337/2015 σε σχέση με την ελεγχόμενη ανά χρήση,....

....

Δ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δυνάμει της με αρ.εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος για την επιχείρηση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πατρών, και φωτοαντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση. Σε βάρος της φορολογούμενης εταιρείας: με κύρια δραστηριότητα με έδρα χωρικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίστηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, Ν. 4093/2012, Ν. 4337/2015, Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013, σε σχέση με την ελεγχόμενη...».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτρια των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αμφισβητεί και αρνείται την αποδιδόμενη παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ισχυριζόμενη την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ωστόσο τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται ο εν λόγω ισχυρισμός της.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα αμφισβητεί και την παράβαση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την πλευρά της ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.23-69) ο υπό κρίση έλεγχος επεξεργάστηκε τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις, τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, απέστειλε σχετικά αιτήματα διοικητικής συνδρομής και πραγματοποίησε αναλυτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τις αγορές και τα αποθέματά της, τις πωλήσεις και παραδόσεις της και κατόπιν αυτών αξιολόγησε την δυνατότητά της να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές πωλήσεων. Η προσφεύγουσα ομοίως και στην εν λόγω περίπτωση ενώ αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται αορίστως χωρίς να προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία που να δύναται να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται επίσης ότι δεν νοείται ο έλεγχος και ο καταλογισμός να πραγματοποιούνται από διαφορετικές αρχές. Στην περίπτωση της, αρμόδια τόσο για το έλεγχο όσο και για τυχόν καταλογισμό σε βάρος της είναι η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, ωστόσο ο έλεγχος αναιτιολογήτως πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.» (Β' 2743) καθώς και με την υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα για την έκδοση εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, στον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για

υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητας της καθώς και η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Κατόπιν αυτού, ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ τόσο η με αριθ. εντολή ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται πέραν των ανωτέρω ότι αβάσιμα και μη νόμιμα καταλογίστηκε σε βάρος της με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου πρόστιμο ύψους 500,00 ευρώ λόγω μη γνωστοποίησης του διορισμού νέου φορολογικού εκπροσώπου, διότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΔ επιβάλλεται πρόστιμο μόνο στην περίπτωση που ο υπόχρεος «δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του». Η υποχρέωση αυτή, ως δυνάμει να επιφέρει κυρώσεις πρέπει να ερμηνεύεται στενά και, ως εκ τούτου, καταλαμβάνει μόνο την περίπτωση μη γνωστοποίησης του φορολογικού εκπροσώπου, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 8 του ΚΦΔ, δηλαδή του προσώπου που ορίζεται αρμόδιο να εκπροσωπεί στην Ελλάδα φορολογούμενο που διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην ημεδαπή στην περίπτωση που ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Διάφορη είναι η έννοια του «νόμιμου εκπροσώπου» εταιρείας, ο οποίος δε γνωστοποιείται στη φορολογική Αρχή, εφόσον καταχωρείται στο Γ.Ε.Μ.Η., με αποτέλεσμα να πρόκειται για μια πληροφορία αμέσως και ευθέως προσβάσιμη σε κάθε ενδιαφερόμενο.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών μητρώου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως είχε υποχρέωση, προκειμένου να γνωστοποιήσει στην αρμόδια φορολογική Αρχή την τροποποίηση του καταστατικού που αφορούσε την μεταβολή του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς όπως προέκυψε από την με αριθ. πρωτ. Ανακοίνωση του ΓΕΜΗ καθήκοντα Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της προσφεύγουσας ανέλαβε ο κ. Η εν λόγω παράλειψη επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α και όχι της παρ. στ' του άρθρου 54. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης παράβασης βάσιμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει, και συγκεκριμένα:

α) **απόρριψη** αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου από 01.01.2015-16.10.2015, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 και γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018,

β) την **αποδοχή** αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2015, λόγω παραγραφής

γ) την **μερική αποδοχή** αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών

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

Φορολογικό έτος 2015

• **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022:** **2.500,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών)

• **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022:** **0,00 ευρώ**

(ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών)

Φορολογικό έτος 2017

• **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022:** **500,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών)

Φορολογικό έτος 2018

• **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022:** **1.000,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών)

Φορολογικό έτος 2022

• **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1^α και παρ.2^α του ν.4987/2022:**
200,00 ευρώ

(τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΠΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.