



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2129

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα

«Χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών» και έδρα στην, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α)της με αριθμό .../05-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β)της με αριθμό .../05-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2015 και γ)της με αριθμό .../05-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την υπ'αριθμ./15-05-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

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

Επί της από **09/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/05-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 85.985,65€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 42.992,83€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **128.978,48€**.
- Με την με αριθμό/05-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 38.545,28€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 11.451,55€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **49.996,83€**.
- Με την με αριθμό/05-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 05/04/2024 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 που συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Σερρών, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2015, δυνάμει της με αρ. .../08-08-2023 εντολής μερικού ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ. .../01-08-2022 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Σερρών/03-08-2022) πληροφοριακό έγγραφο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Θεσσαλονίκης – Γ' Υποδιεύθυνση, Τμήμα ΙΔ' με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2021 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. για τον εκδότη του ... με Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με την οποία, η οντότητα «... .., Α.Φ.Μ.», στη χρήση 2015 εξέδωσε εξακόσια πενήντα πέντε (655) φορολογικά στοιχεία, εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.752.995,12€ πλέον Φ.Π.Α. 487.889,37€, και μεταξύ των οντοτήτων που τα έλαβαν, είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε πενήντα επτά (57) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 296.502,23 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 38.545,31 ευρώ, στη φορολογική περίοδο 16/01/2015 έως 24/04/2015.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση, από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για *"επιχείρηση τυπικά μόνο υπαρκτή, αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη"*, που είχε το ρόλο «αχυρανθρώπου», καθώς για επιμέρους συναλλαγές προέκυψε ότι τρίτα πρόσωπα λειτούργησαν ως υποκρυπτόμενοι, τα οποία, ωστόσο, δεν προέκυψε να λειτούργησαν ως υποκρυπτόμενοι στο σύνολο των συναλλαγών, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Για τον λόγο αυτό, ο έλεγχος που διενεργήθηκε για την εκδότρια επιχείρηση έκρινε ότι το σύνολο των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε, είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ενώ, μεγάλο μέρος των συναλλαγών δεν πραγματοποιήθηκε και είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί με ακρίβεια για κάθε λήπτη το πλήθος και η αξία των συναλλαγών που δεν πραγματοποιήθηκαν.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι τα ληφθέντα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, ενώ απέρριψε τον ισχυρισμό περί καλοπιστίας της προσφεύγουσας και αφαίρεσε από τις εισροές την αξία των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων και τον αντίστοιχο φόρο εισροών, ενώ επέβαλε και το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και της Ε.2042/2022.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. ../08-02-2024 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ..../04-03-2024 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η φορολογική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων που φέρει. Το σημείωμα διαπιστώσεων τυγχάνει αόριστο και ως εκ τούτου εκδόθηκε κατά παράβαση του άρθρου 28 του ΚΦΔ και άρα κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς σε αυτό έχουν αντιγραφεί οι ελεγκτικές επαληθεύσεις άλλων φορολογικών αρχών και ουδεμία αναφορά ή ελεγκτική

επαλήθευση έγινε στην επιχείρησή της. Απουσιάζει οποιαδήποτε αναφορά στα φορολογικά στοιχεία που υποτίθεται ότι ελέγχθηκαν ως εικονικά, οποιαδήποτε αναφορά στα πραγματικά περιστατικά και τα νομικά δεδομένα που συνδέονται με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας, καθώς και οποιαδήποτε αναφορά στην επιχειρηματική της δραστηριότητα. Ουδέποτε απάντησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στους ισχυρισμούς του σημειώματος διαπιστώσεων. Παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της χρήσης 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Όλα τα δεδομένα στα οποία στηρίζεται η φορολογική αρχή προκύπτουν από διοικητικά έγγραφα, τα οποία είχαν εκδοθεί προ πολλού και, πάντως, εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Οι εκθέσεις ελέγχου και τα πορίσματα της φορολογικής διοίκησης, καθώς και τα τραπεζικά δεδομένα δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που να μπορέσουν να παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής.
3. Ουδέποτε η προσφεύγουσα προέβη σε οποιαδήποτε εικονική συναλλαγή, ενώ οι συναλλαγές της με άλλο ελεγχόμενο πρόσωπο που αναφέρεται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις εκθέσεις ελέγχου έγιναν καλή τη πίστη. Η προσφεύγουσα δεν ήλθε σε επαφή με τον, καθώς σε αυτήν απευθύνθηκε ο που συστήθηκε ως συνεργάτης του Όλες οι συναλλαγές διενεργούνταν διατραπεζικά και τα εμπορεύματα ερχόταν στις αποθήκες της προσφεύγουσας.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, οριζόταν ότι : «*Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

Επειδή ακολούθως, στο άρθρο 36 παρ. 3 του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019](#) (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζεται : «**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: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 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**

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 παραγράφου 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 το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. 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.»

Επειδή, με την παρ. 27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019 ορίζεται: «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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής, ισχύουν, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4987/2022, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, στα οποία περιλαμβάνεται η λήψη εικονικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν.4987/2022: «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.....

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..»

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής, σύμφωνα τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε έως την 1/2/2016 που καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, όπως αυτός κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/12-12-2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1 &3 του ν.4987/2022 και κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2057/25-09-2023 με θέμα την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων : «.....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 πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.....

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., 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 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 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.....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν το έτος 2015 και εκδόθηκαν στις 05-04-2024, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους 2016, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, αλλά πριν την παρέλευση δεκαετίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών συνολικής καθαρής αξίας 295.502,23€ πλέον Φ.Π.Α. 38.545,31€, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../05-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με την οποία καταλογίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 85.985,65€ και η υπ' αριθμ./05-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 με την οποία καταλογίστηκε κύριος φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 38.545,28€, ήτοι ποσά που δεν υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως προς την υπ' αριθμ. .../05-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθμ. .../05-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ενώ απορρίπτεται ως προς την υπ' αριθμ./05-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε' του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδίδεται ανεξαρτήτως ποσού.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό :

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε έως την 1/2/2016 που καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 : «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, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022 και ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται

ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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 σύμφωνα με την νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, 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 (ΣΤΕ 2115/2017, 1238/2018, 1404/2015). 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 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, η οποία εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου στις 17-10-2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.: «3.επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.....

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2042/10-05-2022 δόθηκαν διευκρινίσεις 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 ως εξής:

«Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ'αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις 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.

1. Με την υπ'αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του [άρθρου 55 παρ. 2](#) περ. γ' του ν. [4174/2013](#) (με το [άρθρο 3 παρ. 4](#) του ν. [4337/2015](#)), καθώς και την κατάργηση του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#) (με το [άρθρο 7 παρ. 6](#) του ν. [4337/2015](#)), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του [άρθρου 54 παρ. 1](#) περ. η' και [παρ. 2](#) περ. ε' του ν. [4174/2013](#), είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της [παρ. 10](#) του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της [παρ. 3](#) του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#). Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο [άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε' -**ΚΦΔ**.

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 ιδίου 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. ...»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε αρχικά την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, του με ΑΦΜ όπως αποτυπώνονται στην από 29-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Ν.4308/2014 & αρ.7 παρ.3 Ν.4337/2015) του ΚΕΦΟΜΕΠ, βάσει των οποίων κρίθηκε ότι πρόκειται για επιχείρηση τυπικά μόνο υπαρκτή, αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη. Ειδικότερα, η κρίση του ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τεκμηριώνεται από :

- τη μη υποβολή δηλώσεων (τελευταία υποβληθείσα δήλωση το φορολογικό έτος 2014, παρόλο που με βάση τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων ο κύκλος εργασιών πολλαπλασιάζεται τη χρήση 2015),
- τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές,
- τη χρήση του διακριτικού τίτλου της επιχείρησης και από άλλα διαφορετικά φυσικά πρόσωπα –ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν κοινό πελατολόγιο και κοινούς προμηθευτές,
- τη μη ύπαρξη προσωπικού, εγκαταστάσεων και οχημάτων που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία,
- την από 13-05-2015 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία στο πόρισμά της καταλήγει ότι ήταν «τυπικά μόνο «υπαρκτή» αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη και δεν λειτούργησε ποτέ, αλλά η έναρξη της επιχείρησης πραγματοποιήθηκε με απώτερο σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια σε όλες τις συναλλαγές της,
- το γεγονός ότι δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ το γραφείο που δηλώθηκε κατά τη χρήση 2014 ως έδρα, το οποίο ήταν μόλις 40 τμ και δεν ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ως χώρος αποθήκευσης εμπορευμάτων, αλλά ούτε και το κατάστημα επί της οδού αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., στο οποίο έγινε μεταφορά της έδρας της επιχείρησης του στις 01-10-2015, επί του οποίου, όπως διαβεβαιώνει ο ιδιοκτήτης του δεν λειτούργησε ποτέ.
- την πληρωμή των ενοικίων της δηλωθείσας έδρας επί της οδού από τρίτο πρόσωπο,
- την αλλαγή διεύθυνσης κατοικίας και έδρας της επιχείρησης στις 13/05/2015, σε διεύθυνση, όπου ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση,

- τη μη δήλωση των πραγματικών στοιχείων κατοικίας, ώστε να μην έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα εντοπισμού,
- την διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών από τρίτους, ενώ δεν έγινε καμία κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς από την ίδια, αν και είναι μοναδικός δικαιούχος των λογαριασμών,

Επειδή περαιτέρω, από τον έλεγχο στον εκδότη διαπιστώθηκε ότι ο είχε το ρόλο αχυρανθρώπου κατά τη λειτουργία της επιχείρησης «.....», η οποία ήταν τυπικά μόνο «υπαρκτή» αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη, ενώ υποκρυπτόμενοι στις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές του κατά τη χρήση 2015 ήταν οι,, και, καθώς διαπιστώθηκε ότι συμμετείχαν στη διαδικασία της παραγγελιοληψίας και της ζύγισης των εμπορευμάτων και στην πληρωμή μετρητών ή είσπραξη επιταγών. Συνεπώς, όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του είναι τουλάχιστον εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος στον εκδότη τεκμηρίωσε ότι μέρος των συναλλαγών δεν πραγματοποιήθηκε, ωστόσο δεν κατέστη δυνατό να προσδιορίσει με ακρίβεια για κάθε λήπτη το πλήθος και την αξία των συναλλαγών που δεν πραγματοποιήθηκαν και εμπίπτουν στην περίπτωση των εικονικών συναλλαγών ως προς το σύνολο (ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή - ανύπαρκτες συναλλαγές).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα εξής φορολογικά στοιχεία έκδοσης του:

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ								
A.A.	A.A. ΕΚΘ.	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. (13%)	ΣΥΝΟΛΟ
1	15		TIM		16/1/2015	15.939,04	2.072,08	18.011,12
2	36	...	TI M	.	8/2/2015	16.707,90	2.172,03	18.879,93
3	46	..	TIM	.	14/2/2015	/ 9.462,04	1.230,07	10.692,11
4	47	...	TIM	.	14/2/2015	12.921,01	1.679,73	14.600,74
5	49	..	ΠΤ	.	16/2/2015	/ -506,30	-65,82	-572,12
6	57	...	TIM	.	20/2/2015	/ 7.852,60	1.020,84	8.873,44
7	60	...	TIM	.	23/2/2015	/ 22.747,50	2.957,18	25.704,68
8	71	...	TIM	.	27/2/2015	16.055,82	2.087,26	18.143,08
9	76	...	TΔΑ	.	2/3/2015	2.932,20	381,19	3.313,39
10	77	...	TΔΑ	.	2/3/2015	4.001,40	520,18	4.521,58
		.						
11	78	..	TΔΑ	.	2/3/2015	4.062,96	528,18	4.591,14
12	79	..	TΔΑ	..	2/3/2015	4.024,08	523,13	4.547,21
13	80	...	TΔΑ	..	2/3/2015	4.111,56	534,5	4.646,06

14	81	..	TΔA	..	2/3/2015	4.134,24	537,45	4.671,69
15	82	..	TΔA	..	2/3/2015	4.195,80	545,45	4.741,25
16	83	..	TΔA	..	2/3/2015	3.999,78	519,97	4.519,75
17	105	.	TΔA	..	16/3/2015	3.967,42	515,76	4.483,18
18	106		TΔA	.	16/3/2015	3.982,09	517,67	4.499,76
19	107	...	TΔA	.	16/3/2015	3.975,57	516,82	4.492,39
20	117	...	TΔA	.	23/3/2015	4.020,17	522,62	4.542,79
21	118	...	TΔA	.	23/3/2015	4.092,62	532,04	4.624,66
22	119	...	TΔA	.	23/3/2015	4.066,86	528,69	4.595,55
23	120	...	TΔA	.	23/3/2015	4.100,67	533,09	4.633,76
24	122	...	TΔA	.	24/3/2015	4.057,07	527,42	4.584,49
25	123	...	TΔA	..	24/3/2015	4.091,30	531,87	4.623,17
26	124	...	TΔA	.	24/3/2015	3.996,76	519,58	4.516,34
27	125	...	TΔA	..	24/3/2015	4.019,58	522,55	4.542,13
28	126	..	TΔA	.	24/3/2015	4.068,48	528,9	4.597,38
29	129	...	TΔA	..	26/3/2015	4.189,22	544,6	4.733,82
30	130	...	TΔA	..	26/3/2015	4.343,78	564,69	4.908,47
31	131	...	TΔA	.	26/3/2015	3.939,67	512,16	4.451,83 '
32	132	...	TΔA	..	26/3/2015	4.108,72	534,13	4.642,85
33	133	...	TΔA	..	26/3/2015	3.963,82	515,3	4.479,12
34	136	...	TΔA	..	27/3/2015	3.988,61	518,52	4.507,13
35	137	...	TΔA	..	27/3/2015	4.021,21	522,76	4.543,97
36	138	...	TΔA	.	27/3/2015	4.244,52	551,79	4.796,31
37	139	...	TΔA	.	27/3/2015	3.993,50	519,16	4.512,66
38	142	...	TΔA	.	30/3/2015	4.004,91	520,64	4.525,55
39	143	...	TΔA	.	30/3/2015	4.110,86	534,41	4.645,27
40	144	...	TΔA	..	30/3/2015	4.138,57	538,01	4.676,58
41	145	...	TΔA	..	30/3/2015	4.097,82	532,72	4.630,54
42	146		TΔA	..	30/3/2015	4.096,19	532,5	4.628,69
43	147	...	TΔA	..	30/3/2015	<u>4.166,28</u>	<u>541,6,2.</u>	_____ 4,707,90
44	152	...	TΔA	..	1/4/2015	4.002,46	520,32	4.522,78
45	153	...	TΔA	..	1/4/2015	4.184,39	543,97	4.728,36
46	154	...	TΔA	..	1/4/2015	4.116,77	535,18	4.651,95
47	156		TΔA	..	3/4/2015	4.174,43	542,68	4.717,11

48	157	...	ΤΔΑ	..	3/4/2015	4.119,01	535,47	4.654,48
—		...						
49	158	...	ΤΔΑ	..	3/4/2015	4.096,19	532,5	4.628,69
50	159		ΤΔΑ	..	3/4/2015	4.203,71	546,48	4.750,19
51	160	...	ΤΔΑ	..	3/4/2015	4.322,85	561,97	4.884,82
52	162	...	ΤΔΑ	..	6/4/2015	4.075,00	529,75	4.604,75
53	163		ΤΔΑ	..	6/4/2015	4.208,66	547,13	4.755,79
54	164	...	ΤΔΑ	..	6/4/2015	4.192,36	545,01	4.737,37
55	207		ΤΔΑ	..	24/4/2015	5.619,38	730,52	6.349,90
56	208	...	ΤΔΑ	..	24/4/2015	5.750,12	747,52	6.497,64
57	209	...	ΠΤ	.	24/4/2015	-3.051,00	-396,63	-3.447,63
		ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ				296.502,23	38.545,31	335.047,54

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών που διενήργησε τον έλεγχο στην προσφεύγουσα αποδέχθηκε ότι τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχεται ότι λάμβανε φορολογικά παραστατικά έκδοσης του, καθώς όλες οι συναλλαγές της πραγματοποιήθηκαν με τον, ο οποίος εμφανιζόταν ως συνεργάτης του και ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι καλόπιστα λάμβανε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 5&7 του ν.4308/2015: «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.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής», ενώ σύμφωνα με τις παρ. 1&2 του

άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή, η προσφεύγουσα ως λήπτης των επίμαχων τιμολογίων δεν εφάρμοσε, ως όφειλε σύμφωνα με τα άρθρα 5 & 7 του ν.4308/2015, τις κατάλληλες ασφαλιστικές δικλίδες για την επίτευξη εύλογης διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης των τιμολογίων που έλαβε, καθώς το πρόσωπο το οποίο ήταν πωλητής στη συναλλαγή ήταν διαφορετικό από το πρόσωπο που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω, η μακρόχρονη συνεργασία της προσφεύγουσας με την ατομική επιχείρηση του δεν δικαιολογεί την επίκληση εκ μέρους της ότι καλόπιστα αποδέχθηκε ως συνεργάτη πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό .../05-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	85.985,65 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	42.992,83 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	128.978,48 €	0,00 €

2)Επί της με αριθμό .../05-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--------------	----------------	-----------------

	38.545,28 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α του ν.4987/2022	11.451,55 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	49.996,83 €	0,00 €

3)Επί της με αριθμό/**05-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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