



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 09.02.2016

Αριθμός απόφασης: 111

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της -ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης επί του υπ' αρ. πρωτ. αιτήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση επί του υπ' αρ. πρωτ. αιτήματος, της οποίας ζητείται η ακύρωση..

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος της προσφεύγουσας η εν λόγω Δ.Ο.Υ. απέρριψε σιωπηρά το αίτημα του περί έγκρισης υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55§2 στοιχ. δδ' Ν. 4174/2013 για τις επιβληθείσες κυρώσεις επί παραβάσεων έκδοσης εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1) Έκδοση του αριθμ. Τ.Π.Υ. μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 56.524,92€, πλέον ΦΠΑ 10.739,73€, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 ΠΔ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 Ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§10 περ. β' και 9 Ν. 2523/97, ήτοι $56.524,92 * 2 * 50\% = 56.524,92\text{€}$.

2) Α) Έκδοση του αριθμ. Τ.Π.Υ. εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 63.172,27€, πλέον ΦΠΑ 12.002,73€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 ΠΔ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 Ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§10 περ. β' και 9 Ν. 2523/97, ήτοι $63.172,27 * 2 * 100\% = 126.344,54\text{€}$.

Β) Έκδοση του αριθμ. Τ.Π.Υ. μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 34.072,27€, πλέον ΦΠΑ 6.473,73€, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 ΠΔ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 Ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§10 περ. β' και 9 Ν. 2523/97, ήτοι $34.072,27 * 2 * 50\% = 34.072,27\text{€}$.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Οι εν λόγω παραβάσεις καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. με τις αριθ. και οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου και αντίστοιχα, που εδράζονται επί της από 22/1/2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής

διατάξεων ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ), κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου, με αφορμή τα αριθμ. πρωτ. &έγγραφα του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.

Οι πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις και το αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις με αριθμό πρωτ. υποβλήθηκε στις

Τα ανωτέρω έγγραφα εστάλησαν στη Δ.Ο.Υ.με αφορμή την αριθμ./Α Πλ. Απόφαση Δημοσιονομικής Διόρθωσης της Ειδικής Υπηρεσίας Πληρωμών Μονάδας Β' Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και την επιβολή δημοσιονομικής διόρθωσης ποσού 168.890,49€ στην Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης –Αποχέτευσης(ΔΕΥΑ) λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 38 του ΠΔ 609/85 (ΦΕΚ 223^Α) που αφορά την πραγματοποιηθείσα δαπάνη για μέρος του δικτύου –κεντρικού συλλεκτήρα που είχε κατασκευαστεί από άλλη εργολαβία σε προγενέστερο χρόνο στο πλαίσιο του έργου **“Κατασκευή Μονάδας Επεξεργασίας Λυμάτων του Δήμουκαι Κεντρικών Συλλεκτηρίων Αγωγών”** με κωδικό ΟΠΣ

Από την από 22/1/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι από τον τελικό δικαιούχο “Δ.Ε.Υ.Α.” πιστοποιήθηκαν και πληρώθηκαν εργασίες συνολικής δαπάνης 168.890,49€ πλέον ΦΠΑ, που αφορούν τμήμα του ανωτέρω έργου, οι οποίες δεν εκτελέστηκαν, καθώς αφορούσαν κατασκευή αγωγού (αγωγός –κεντρικός συλλεκτήρας στην περιοχή και για μήκος 2.700 μέτρων) που ήταν ήδη κατασκευασμένος, συνεπώς απαιτείται δημοσιονομική διόρθωση για το ποσό των 141.445,78€.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση Α.Φ.Μ., ως υπεργολάβος, ανέλαβε τμήμα της κατασκευής του έργου “ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΣΥΛΛΕΚΤΗΡΙΩΝ ΑΓΩΓΩΝ” και συγκεκριμένα τον κεντρικό αποχετευτικό αγωγόκαι της και εξέδωσε προς την ανάδοχο εταιρίαΑΦΜ. στη χρήση

Το αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 56.524,92€, πλέον ΦΠΑ 10.739,73€, συνολικής αξίας 67.264,65€, με περιγραφή “3^{ος} λογ/σμός του έργου –ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΣΥΛΛΕΚΤΗΡΙΩΝ ΑΓΩΓΩΝ”, στο οποίο τιμολογήθηκαν και εργασίες κατασκευής του αγωγού- συλλεκτήρα στην περιοχή-..... μήκους 2.700 μέτρων που ήταν ήδη κατασκευασμένος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, όπως προκύπτει από την από 24-7-..... έκθεση ελέγχου του ΠΕΠ, στην ανάδοχο εταιρία για το ίδιο έργο, διαπιστώθηκε ότι το ποσό που αντιστοιχεί σε εργασίες που δεν εκτελέστηκαν ανέρχεται σε **42.911,10€**. Επειδή δεν ήταν εφικτό να προσδιορισθεί επακριβώς πόσο αποτιμήθηκε το τμήμα του έργου που δεν κατασκευάστηκε και η αξία των εργασιών που δεν εκτελέστηκαν γι’ αυτό η Δ.Ο.Υ. έκρινε το εν λόγω τιμολόγιο μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν.2523/97.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα επιχείρηση Α.Φ.Μ., ως υπεργολάβος, για τμήμα της κατασκευής του έργου “ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΣΥΛΛΕΚΤΗΡΙΩΝ ΑΓΩΓΩΝ” και συγκεκριμένα τον κεντρικό αποχετευτικό αγωγόκαι της εξέδωσε προς την ανάδοχο εταιρία-ΑΦΜ. στη χρήση

- **Το αριθμ.**Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 63.172,27€, πλέον ΦΠΑ 12.002,73€, συνολικής αξίας 75.175,00€, με περιγραφή “6^{ος} λογ/σμός του έργου –ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΣΥΛΛΕΚΤΗΡΙΩΝ ΑΓΩΓΩΝ”,
- **Το αριθμ.**.....Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 34.072,27€, πλέον ΦΠΑ 6.473,73€, συνολικής αξίας 40.546,00€, με περιγραφή “8^{ος} λογ/σμός του έργου –ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΕΝΤΡΙΚΩΝ ΣΥΛΛΕΚΤΗΡΙΩΝ ΑΓΩΓΩΝ”,

στα οποία τιμολογήθηκαν και εργασίες κατασκευής του αγωγού- συλλεκτήρα στην περιοχή-
..... μήκους 2.700 μέτρων που ήταν ήδη κατασκευασμένος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου του ΠΕΠ
....., στην ανάδοχο εταιρία για το ίδιο έργο, διαπιστώθηκε ότι το ποσό που αντιστοιχεί
σε εργασίες που δεν εκτελέστηκαν ανέρχεται σε 65.126,05€ από την 6^η εντολή πληρωμής και σε
35.126,05€ από την 8^η εντολή πληρωμής. Συνεπώς το αριθμ.Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας
63.172,27€ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό στο σύνολο του, με την έννοια ότι εκδόθηκε για συναλλαγή
ανύπαρκτη στο σύνολο της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§1 του ΠΔ. 186/92 και
το αριθμ. Νο 5/12.03..... καθαρής αξίας 34.072.27€. μερικώς εικονικό, χωρίς να μπορεί να
προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, με την
έννοια, ότι συμπεριλαμβάνει και εργασίες που δεν εκτελέστηκαν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης
αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ.επί του από 10/6/2015 αιτήματος της, προβάλλοντας άμεσα ή
έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ορθώς η Δ.Ο.Υ.θεώρησε ως εικονικά τα τιμολόγια που ανταποκρίνονται στην
κατασκευή μέρους του έργου, που αφορά την τροποποίηση της αρχικής μελέτης και συγκεκριμένα
την κατασκευή του συλλεκτηρίου αγωγού στην οδό της πόλης τηςαντί του
συλλεκτηρίου αγωγού-..... και για τις εργασίες αυτές εκδόθηκαν τα τιμολόγια με
αριθμό,,, εφόσον κατά την διάταξη του άρθρου 4 §24 Ν.
2873/2000 «Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και
πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο
και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και
φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο
αυτό».
2. Ο έλεγχος στηρίζει την κρίση του σε πλημμέλειες ως προς τη διαδικασία ανάθεσης και εκτέλεσης
του έργου, χωρίς όμως να αμφισβητεί ότι το επίμαχο έργο πραγματοποιήθηκε στο σύνολο του και
αυτό αποδεικνύεται από τις ένορκες καταθέσεις των ελεγκτών, όπου αναφέρουν: «..Ο ανάδοχος
πληρώθηκε για εργασίες που δεν εκτέλεσε, αλλά με τα ίδια χρήματα εκτέλεσε εργασίες κατασκευής
αποχετευτικού αγωγού ίσης αξίας σε περιοχή εκτός της μελέτης του έργου και οι εργασίες αυτές
επιδείχθηκαν στην ομάδα ελέγχου...».
3. Η στενή γραμματική και άκρως θετικιστική ερμηνεία δεν έχει έδαφος εφαρμογής και ότι πράξη της
διοίκησης που στηρίζεται σε μία τέτοια ερμηνεία δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο και προσβάλλει την
αρχή της χρηστής διοίκησης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, μεταξύ άλλων, επικαλείται το από 29-12-2014 γνωμοδοτικό σημείωμα
του Καθηγητή του Φορολογικού Δικαίου

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των
προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και
την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο και η βάση υπολογισμού 2, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ 10 του Ν. 2523/97. « Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων ευρώ..... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 32 του Ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα **επιλεγεί ως ευνοϊκότερο** από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α) Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1210/6-9-2013 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «.....Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τη δημοσίευση του Κ.Φ.Δ., δηλαδή μέχρι και 25.7.2013 και εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα από το φορολογούμενο να κρίνονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 Κ.Φ.Δ. Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις: α) Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, για πράξεις που διαπράττονται μέχρι και 25.7.2013 ή, κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή στο άρθρο 55 §2 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500)

ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Η παράγραφος 2 καταργείται με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του ν. [4337/2015](#) από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 17.10.2015, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου [4342/2015](#) η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#).

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου ([4337/2015](#)).

Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#) (Βλέπε σχετικές διατάξεις του παρόντος άρθρου) εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευσή του (17-10-2015) και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα το προβλεπόμενο σχετικό αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις, ήτοι μετά την οριζόμενη ανατρεπτική προθεσμία των δεκαπέντε (15) ημερών (.....) από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. (.....). Συνεπώς ορθώς επιβλήθηκαν οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/97, εφόσον, όφειλε με δήλωση της προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός της

Επιπρόσθετα αίτημα περί υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 55§2 περ. δδ'ν. 4174/2013, με ταυτόσημο δηλαδή περιεχόμενο, συμπεριλαμβάνεται και στην με ημερομηνία κατάθεσης 592/10-12-2015 ασκηθείσα δικαστική προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία -ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

Ποσό προστίμου $56.524,92 * 2 * 50\% = 56.524,92\text{€}$.

ΣΥΝΟΛΟ 160.416,81€

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

[7]