



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1935

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/12/2019	31/12/2019	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	4.000,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 30.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 ηλεκτρονικές επιστολές (e-mails) της προσφεύγουσας με τα συνημμένα σε αυτές ηλεκτρονικά αρχεία, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.1.2020 και με πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) συνολικό πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. α' και 9 ν. 2523/1997, ύψους 4.000,00 € λόγω:

Α) μη έκδοσης, εντός του 2013, έντεκα (11) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 983,00 €, 117,00 €, 128,00 €, 179,40 €, 197,00 €, 107,00 €, 236,00 €, 117,00 €, 117,00 €, 117,00 € και 117,00 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ τα εν λόγω ποσά προέκυψαν από την αντιπαραβολή της αξίας των τετραπλότυπων που περιλαμβάνονταν στην αναλυτική κατάσταση του Δικηγορικού Συλλόγου με τις παραστάσεις της προσφεύγουσας σε δικαστήρια την περίοδο 01.01.2013-31.12.2014 με τα εκδοθέντα από την ίδια φορολογικά στοιχεία, βάσει της οποίας (αντιπαραβολής) διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για τις σχετικές συναλλαγές (σελ. 8 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας):

Β) ανακριβούς έκδοσης, εντός του 2013, οκτώ (8) ΑΠΥ για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσες αξίες 210,57 €, 1.070,02 €, 45,53 €, 199,35 €, 243,90 €,

1.138,21 €, 406,50 € και 146,80 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ· τα εν λόγω ποσά αφορούν σε ονομαστικές πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση τους στα βιβλία της, αν και τα σχετικά ποσά προέκυπταν από τα ως άνω τετραπλότυπα που περιλαμβάνονταν στην αναλυτική κατάσταση του Δικηγορικού Συλλόγου με τις παραστάσεις της προσφεύγουσας σε δικαστήρια την περίοδο 01.01.2013-31.12.2014 (μερικώς μη αιτιολογημένες ονομαστικές πιστώσεις, σελ. 21-22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας) και

Γ) μη έκδοσης, εντός του 2013, ενός (1) τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) για αποκρυβείσα αξία **κάτω** των 1.200,00 € και συγκεκριμένα για αποκρυβείσα αξία 266,85 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 1 παρ. 1 του ΚΦΑΣ το εν λόγω ποσό αφορά σε μη αιτιολογημένη ονομαστική πίστωση τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής, η οποία, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ίδια αντισυμβαλλόμενη-εντολέα της, που αιτιολογήθηκαν πλήρως, δεν αιτιολογήθηκε από την ίδια, ενώ παράλληλα δεν είχε περιληφθεί ως έσοδο («καταχωρηθεί») στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της και δεν τεκμηριωνόταν από φορολογικό στοιχείο αξίας (μη αιτιολογημένη ονομαστική πίστωση, σελ. 22 της από 30.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Πλημμελώς αιτιολογημένη και αντίθετη στην υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας η κρίση του ελέγχου αναφορικά με α) την ανακριβή έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.460,89 €, που αφορούν σε μη δηλωθέντα εισοδήματά της που συναρτώνται με την άσκηση του επαγγέλματός της (μερικώς μη αιτιολογημένες πιστώσεις, σελ. 21-22 της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας), και β) τη μη έκδοση ενός (1) παραστατικού καθαρής αξίας 266,85 €, που αφορά σε μη δηλωθέντα εισοδήματά της που συναρτώνται με την άσκηση του επαγγέλματός της (μη αιτιολογημένες ονομαστικές πιστώσεις, σελ. 22 της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας), εκ των συνολικών προστεθέντων εισοδημάτων ύψους 6.143,14 €.

2.) Αναδρομική εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει** κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τη μη έκδοση, εντός του 2013, των ως άνω έντεκα (11) ΑΠΥ για αποκρυβείσες αξίες **κάτω** των 1.200,00 € (βλ. ανωτέρω υπό (Α)). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα **αποδέχεται**, καταρχήν, το μέρος εκείνο του ως άνω επιβληθέντος προστίμου που αφορά στα εν λόγω αποκρυβέντα εισοδήματά της.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με α) την ανακριβή έκδοση των ως άνω οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.460,89 € (βλ. ανωτέρω υπό (B)) και β) τη μη έκδοση του ως άνω ενός (1) παραστατικού καθαρής αξίας 266,85 € (βλ. ανωτέρω υπό (Γ)), εκ των συνολικών προστεθέντων εισοδημάτων ύψους 6.143,14 €, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αντίθετη στην υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει σε τι ακριβώς συνίσταται η επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια της αιτιολογίας της κρίσης του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αναφορικά με α) την ανακριβή έκδοση των ως άνω οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.460,89 € (βλ. ανωτέρω υπό (B)) και β) τη μη έκδοση του ως άνω ενός (1) παραστατικού καθαρής αξίας 266,85 € (βλ. ανωτέρω υπό (Γ)), εκ των συνολικών προστεθέντων εισοδημάτων ύψους 6.143,14 €, και η επικαλούμενη από την ίδια αντίθεση της κρίσης αυτής του ελέγχου στην υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί η βασιμότητα των δύο (2) αυτών ισχυρισμών της, ούτε και προσκομίζει συναφώς κανένα αποδεικτικό μέσο. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7-9 της απόφασης), «7. ...η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή

δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιασώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ..., C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιασώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. 8. ...σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης αφορά στην ανεύρεση του κατά χρόνον εφαρμοστέου, σε συγκεκριμένη υπόθεση, κανόνα δικαίου (περί επιβολής κύρωσης για φορολογική παράβαση), ήτοι σε ζήτημα που δεν ερευνάται αυτεπαγγέλτως από το διοικητικό δικαστήριο, κατά τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α' του ΚΔΔ. Εξάλλου, ναι μεν, η εν λόγω διάταξη έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως και την τυχόν αντισυνταγματικότητα των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής (βλ. ανωτέρω σκέψη 4), αλλά τούτο δεν σημαίνει ότι το διοικητικό δικαστήριο λαμβάνει υπόψη του και εφαρμόζει την ανωτέρω αρχή αυτεπαγγέλτως, διότι (α) όπως σημειώθηκε στην προηγούμενη σκέψη, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου κρίνεται ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατ' εκτίμηση των συνθηκών της, τις οποίες βαρύνεται να επικαλεσθεί ο προσφεύγων, και δη **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, προκειμένου να θεμελιωθεί η εφαρμογή μεταγενέστερης ρύθμισης, ως ευμενέστερης γι' αυτόν, και (β) η παραπάνω αρχή δεν έχει ως συνέπεια ότι καθίσταται αντισυνταγματική η νομοθετική διάταξη κατ' εφαρμογή της οποίας επιβλήθηκε από τη Διοίκηση η επίδικη φορολογική κύρωση, αλλά μόνον ότι η διάταξη αυτή δεν έχει (πλέον) εφαρμογή *ratione temporis*, είναι δε διάφορο το ζήτημα εάν η νεότερη ευμενέστερη νομοθετική ρύθμιση αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της ισότητας ή/και της αναλογικότητας, κατά το μέρος της που ορίζει ότι δεν εφαρμόζεται ή ότι εφαρμόζεται υπό προϋποθέσεις αναδρομικά, επί υποθέσεων που αφορούν παρελθούσες φορολογικές χρήσεις και εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατόπιν άσκησης ενδίκου βοηθήματος ή μέσου. 9. ...σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης εξετάζεται από το δικαστήριο της προσφυγής όχι αυτεπαγγέλτως, αλλά μόνον κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Συναφώς, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ή από το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 49 του ν.

4509/2017. Ειδικότερα, το τελευταίο αυτό άρθρο (το οποίο εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις επιβολής πρόσθετου φόρου για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002, ανεξαρτήτως εάν η σχετική καταλογιστική πράξη εκδόθηκε πριν ή μετά από την 1.1.2014, χρονικός περιορισμός που δεν δικαιολογείται, ενόψει και των αναφερόμενων στην αιτιολογική έκθεση της σχετικής τροπολογίας στο σχέδιο του ν. 4509/2017), δεν τροποποιεί, με ρητή και σαφή διάταξη, τον προεκτεθέντα ειδικό δικονομικό κανόνα του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, ο οποίος εξυπηρετεί την οικονομία της φορολογικής δίκης και την ανάγκη ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 389/2018). Και ναι μεν η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 2 εδαφ. γ' του ν. 4509/2017 ορίζει ως «εκκρεμείς [κατά την έναρξη ισχύος του ν. 4509/2017] υποθέσεις» και εκείνες (όπως η παρούσα υπόθεση) που έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί, κατά την 1.1.2018, απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής, αλλά η διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη στενά (ως εισάγουσα απόκλιση από τη γενική δικονομική αρχή ότι η νεότερη ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της: πρβλ. ΣτΕ 951/2018, 458-459/2018 επταμ.) και σε συνδυασμό με όσα έγιναν δεκτά στις σκέψεις 4 και 8 και στην πρώτη περίοδο της παρούσας σκέψης, καθώς και υπό το φως, αφενός, της θεμελιώδους δικονομικής αρχής της αντιμωλίας και του σχετικού δικαιώματος άμυνας του Ελληνικού Δημοσίου στη φορολογική δίκη και, αφετέρου, της ανάγκης, κατά το δυνατόν, εύρυθμης διεξαγωγής της δίκης και της συναφούς αρχής της χρηστής, ταχείας και αποτελεσματικής απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης στις φορολογικές διαφορές, έχει την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το διοικητικό δικαστήριο δεν εξετάζει αυτεπαγγέλτως την εφαρμογή της ρύθμισης του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017, ως ευμενέστερης για τον προσφεύγοντα (εξέταση η οποία, μάλιστα, συνδέεται με πραγματικό και συναφείς μαθηματικούς υπολογισμούς που δεν έχουν προταθεί από τον προσφεύγοντα), αλλά ο προσφεύγων βαρύνεται να ζητήσει, με δικόγραφο πρόσθετου λόγου προσφυγής υποβαλλόμενο στο διοικητικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου έχει συζητηθεί η προσφυγή του, εντός ευλόγου χρόνου, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το δίμηνο από την έναρξη ισχύος της ρύθμισης (1.1.2018, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου 49), την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, προβάλλοντας, **κατά τρόπο αρκούντως ειδικό, ορισμένο και τεκμηριωμένο**, ότι η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων (που προβλέπουν την επιβολή, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, προστίμου, το οποίο ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ίδιου νόμου) άγουν σε ευμενέστερη μεταχείρισή του, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Εφόσον ο προσφεύγων ανταποκριθεί στο ως άνω βάρος του, το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει για το τιθέμενο ζήτημα προδικαστική απόφαση, με την οποία καλεί τη φορολογική Διοίκηση να εκθέσει, εντός ευλόγου χρόνου και κατά τρόπο ειδικό (με συγκεκριμένο μαθηματικό υπολογισμό, που είτε επιβεβαιώνει είτε απορρίπτει την ορθότητα του προτεινόμενου από τον προσφεύγοντα αποτελέσματος) τις απόψεις της επί του προβαλλόμενου πρόσθετου λόγου προσφυγής και, περαιτέρω, κρίνει επί του ανωτέρω λόγου προσφυγής και του αντίστοιχου αιτήματος του προσφεύγοντος, χωρίς να απαιτείται η εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο και δίχως να απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η οποία αφορά την περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης της οικείας προσφυγής του.»

Επειδή, όπως συνάγεται και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κρίση περί του ηπιότερου ή μη χαρακτήρα μιας μεταγενέστερης διάταξης, που θεσπίζει φορολογική κύρωση, σε σχέση με μια προγενέστερή της δεν μπορεί να είναι μία *a priori* και *in abstracto* κρίση, αλλά διατυπώνεται υποχρεωτικά *ad hoc*, ήτοι στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση και κατ' εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της, τις οποίες φέρει το βάρος να επικαλεσθεί, και δη **κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο**, και ταυτόχρονα να αποδείξει (με συγκεκριμένους μαθηματικούς υπολογισμούς) **ο φορολογούμενος** και ήδη προσφεύγων, προκειμένου να επιλεγεί ως εφαρμοστέα η μεταγενέστερη ρύθμιση ως ηπιότερη, κατ' αποτέλεσμα, στην περίπτωση του (πρβλ. σκέψεις 8 και 9 της απόφασης, ομόφωνα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, 5 και 6 ν. 4337/2015, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (31.12.2019): «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012 [...]), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...]. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το **1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997**, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 4. [...]. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...]. 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 [...], που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 6 εδ. α' ν. 4337/2015: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 [...]) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας [...]. α.β. Για

υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις **αυτοτελείς** παραβάσεις των **περιπτώσεων α'** και η' της **παραγράφου 8** του άρθρου αυτού σε **οκτακόσια (800) ευρώ**. α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας [...]. β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού. δ) **Ανώτατο όριο** (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις **αυτοτελείς** παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2). ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. στ) **Αυτοτελείς** παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην **παραγραφο 8** του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. 3. [...]. 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η **Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1)**, ο δε **συντελεστής βαρύτητας**, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή **ένα (1)**. α) Η **πράξη έκδοσης κάθε στοιχείου**, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. [...]. β) [...]. 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το **δεκαπενταπλάσιο** των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου [...]. 10. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (31.12.2019): «*Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 417/2013 καταργείται.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε **πριν** την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015: «*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) [...], θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία, ι) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013, όπως ισχύει **μετά** την αντικατάστασή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. α' ν. 4337/2015 και μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (30.9.2020): «*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) [...], η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, θ) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α ν. 4174/2013, όπως ισχύουν **μετά** την εισαγωγή της με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 8 ν. 4337/2015 και μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (30.9.2020): «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 3. [...]. 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί των διατάξεων του άρθρου 3 ν. 4337/ 2015: «...Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης γ' καταργείται η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54, με την οποία προβλέπεται πρόστιμο για την διαδικαστική παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, **με στόχο οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων να αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου**, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Εξάλλου, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή, και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, **τιμωρούμενες κατά τα άρθρα 58, 58Α και 59**. Έτσι, το ύψος του προστίμου συνδέεται με τη ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους ΙΙ 2 περ. ζ' και η' και 15 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η'). 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). [...]. 2. [...]. η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ'). 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της

μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. **Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση**, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. 2. [...]. θ) [...]. 15. Μεταβατικές διατάξεις Ν. 4337/2015. Με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015. Ειδικότερα: α) [...]. β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5. Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α. [...]. στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. [...]. Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015).»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, ακόμα κι αν ήθελε απορριφθεί ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει επικουρικά σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, της ισότητας και της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης να μεταρρυθμιστεί το ως άνω πρόστιμο των 4.000,00 € στο 50% του ποσού του ΦΠΑ που αναλογεί στη φερόμενη ως αποκρυβείσα αξία σύμφωνα με το άρθρο 58Α ν. 4174/2013, ήτοι $588,34 \text{ €} + 796,00 \text{ €} + 61,37 \text{ €} = 1.445,71 \text{ €} \times 50\% = 722,86 \text{ €}$, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 1389/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, αν και προβάλλει με συγκεκριμένο τρόπο και συνεπώς σε συμφωνία με τα κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας την εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση της αρχής της επεικέστερης κύρωσης, εντούτοις, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ναι μεν με

τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 καταργήθηκε η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, για παραβάσεις δε που διαπράττονται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015, πλην όμως ταυτόχρονα θεσπίστηκε η νέα διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ν. 4174/2013, που καταλαμβάνει τις παραβάσεις της μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπράττονται μετά τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, όπως συνάγεται και από τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο ΙΙ 2 περ. η' της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, **παράλληλα** με τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013. Συνεπώς, η μη έκδοση/ανακριβής έκδοση των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών στοιχείων εξακολουθεί να θεωρείται παράβαση και να τιμωρείται -όχι μόνο με το πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013- και μετά το ν. 4337/2015 (κατ' ακριβολογία, και για παραβάσεις που διαπράττονται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4337/2015), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην υπό κρίση περίπτωση το τυχόν επιβλητέο πρόστιμο είναι μόνο εκείνο της διάταξης του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 κατ' εφαρμογή των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας και της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος και συγκεκριμένα ως ερειδόμενος επί της εσφαλμένης βάσης ότι επί μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 4337/2015 η μοναδική επιβλητέα κύρωση είναι η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 29.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31/12/2019	31/12/2019	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	4.000,00 €

και την επικύρωση της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 συνολικού ποσού 4.000,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.