



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.02.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 275

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 3.800,00 €, ως υποκρυπτόμενο και συναυτουργό στην έκδοση δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.500,00 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 έως 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αφορμή του ελέγχου, ήταν προγενέστερη έρευνα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού Κατερίνη, για την οποία διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά έτη 2014-2018 εξέδωσε εξακόσια -600- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.681.145,26€. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ανωτέρω ελεγκτική αρχή, διαπιστώθηκε ότι ο με ΑΦΜ ήταν υποκρυπτόμενος στην έκδοση εκατόν πενήντα νέα -159- εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 727.862,55€ της «.....» στα φορολογικά έτη 2014-2018. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επεκτάθηκε και στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού Θεσσαλονίκη, η οποία είναι άμεσα συνδεδεμένη με την «.....» καθώς έχουν την ίδια διαχειρίστρια, με ΑΦΜ Όπως προέκυψε η εξέδωσε στα φορολογικά έτη 2015-2019 διακόσια εβδομήντα πέντε -275- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.515.015,29€. Κατά την έρευνα που διεξήχθη καταδείχθηκε η εμπλοκή του ως υποκρυπτόμενου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι συναλλαγές δεν είναι εικονικές, αλλά πραγματικές.
- 2) Δεν υπήρξε ποτέ υποκρυπτόμενο πρόσωπο.
- 3) Πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και το δικαιολογητικό έρεισμα της καταλογιστικής πράξης. Ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης του καταλογισμού.
- 4) Εσφαλμένη η χρήση των έμμεσων τεκμηρίων.

- 5) Παράλειψη διενέργειας ελέγχου.
- 6) Απαράδεκτος ο καταλογισμός των ίδιων παραβάσεων και στον υποκρυπτόμενο και στον φαινόμενο.
- 7) Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του.
- 8) Εφαρμογή της αρχής ευμενέστερης διάταξης.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**1.** Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: ... γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών. ...

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 17.10.2015 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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «**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».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η άμεση ή έμμεση εμπλοκή του προσφεύγοντος σε συναλλαγές επιχειρήσεων με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ. είτε ομολογείται από τους ίδιους τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της τελευταίας, είτε συνάγεται από τη συνεργασία τους είτε με τον ίδιο είτε με την εταιρία «.....», ΑΦΜ, της οποίας είναι διαχειριστής. Περαιτέρω και η εικονικότητα των συναλλαγών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ειδικότερα:

- Η επιχείρηση «.....», της οποίας διαχειριστής ήταν ο ελεγχόμενος, α) είχε πληθώρα συναλλαγών με την «.....» αλλά και με την άμεσα συνδεδεμένη με αυτή επιχείρηση «.....», γεγονός που καταδεικνύει τη συνεχή συνεργασία τους και άρα και την προσωπική

- επαφή των διαχειριστών των επιχειρήσεων και στην προκειμένη περίπτωση του και της, β) τροποποίησε - μείωσε το ποσό των συναλλαγών της στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις με την «.....» για το φορολογικό έτος 2018, γεγονός από το οποίο διαφαίνεται η πρόθεσή της να αποκρύψει στοιχεία από τον έλεγχο, γ) είχε συναλλαγές με επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....», γεγονός από το οποίο είναι έκδηλο ότι ο διέθετε την απαιτούμενη αναγνωρισιμότητα από πολλές επιχειρήσεις και επιτηδευματίες οι οποίοι έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....», μέσω της οποίας προσέγγιζε και τους σύστηνε την εν λόγω εταιρία συνεργώντας με αυτόν τον τρόπο στην έκδοση και διακίνηση των εικονικών φορολογικών της στοιχείων (ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο).
- Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, προέκυψε ότι ο, διαχειριστής της «.....» εμφανίζεται α) είτε ως υπεύθυνος της εταιρίας «.....» β) είτε ως μεσάζων που έφερνε σε επαφή τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις–πελάτες με την «.....», γ) είτε ως υπεργολάβος, με του οποίου τα μεταφορικά μέσα και το προσωπικό φέρεται να εκτελέστηκαν κάποιες κατασκευαστικές εργασίες. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μετά από εκτεταμένη έρευνα, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο υπέπεσε σε πλήθος φορολογικών παραβάσεων ως υποκρυπτόμενος και άμεσος συνεργός του ασκούντος τη διοίκηση της «.....». Άλλωστε, οι μόνες υπηρεσίες που πραγματικά παρείχε η «.....» προς τους συναλλασσόμενους με αυτή, ήταν η διάθεση εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεργώντας, από τη μία πλευρά, στην φοροδιαφυγή των εταιριών-ληπτών, και από την άλλη, στον προσπορισμό παράνομων εισοδημάτων από τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα-φορείς αυτής. Ο, είναι το υποκρυπτόμενο πρόσωπο πίσω από την «.....», το οποίο άσκησε από κοινού με την, τη διοίκηση και διαχείρισή της, με στόχο την αποφυγή καταβολής φόρων προς το Ελληνικό Δημόσιο.
 - Η επιχείρηση «.....», της οποίας διαχειριστής ήταν ο, φέρεται να πραγματοποιήσει πληρωμές προς την επιχείρηση «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2015-2019 συνολικού ποσού 82.920,00€ (61.680,00€+21.240,00€) τη στιγμή που το συνολικό ύψος των συναλλαγών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ανήλθε στο ποσό των 1.037.533,82€ (φορολογικά έτη 2016-2018). Επίσης η επιχείρηση «.....» μετέφερε το ποσό των 5.900,00€ στο λογαριασμό της επιχείρησης «.....» αν και από την ανάκτηση των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προέκυψε ότι η «.....» δεν είχε απαιτήσεις από την «.....». Βάσει των ανωτέρω το ανοιχτό υπόλοιπο των συναλλαγών της «.....» με την «.....» ανήλθε στο ποσό των 954.613,82€. Αυτή η πιστωτική πολιτική ενέχει σημαντικό βαθμό αβεβαιότητας τόσο ως προς το χρόνο εξόφλησης όσο και ως προς την ίδια την εξόφληση. Στην περίπτωση της «.....» και της «.....» διαφαίνεται ότι οι απαιτήσεις της πρώτης από τη δεύτερη κατέστησαν επισφαλείς χωρίς να έχει λάβει κάποια μέτρα δικαστικής ή εξώδικης διεκδίκησής τους. Από το γεγονός αυτό συνάγεται ότι οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση «.....», της οποίας διαχειριστής ήταν ο

....., προς την «.....», δεν αφορούσαν εξόφληση πραγματικών συναλλαγών, ήτοι στην πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών από την τελευταία αλλά κάποια αμοιβή στο πλαίσιο της σύστασης του κυκλώματος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η «.....» δεν ήταν σε θέση να παράσχει κάποια υπηρεσία ή να πουλήσει κάποιο προϊόν, απεναντίας το μόνο που «εμπορεύτηκε» ήταν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Η «.....» έχει κάνει έναρξη εργασιών στις .../05/2015 και διαχειρίστριά της είναι η με ΑΦΜ Η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι οι κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές, ανακαινίσεις) και δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης είναι α) οι κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές, ανακαινίσεις) και β) οι υπηρεσίες διαχείρισης για κατασκευαστικά έργα.
- Η επιχείρηση ουδέποτε άσκησε τη δραστηριότητά της στην έδρα της επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, ιδιοκτησίας της, με ΑΦΜ, όπου δεν υπήρχε καν σύνδεση ηλεκτρικού ρεύματος όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. πρωτ.-19 Υπεύθυνη Δήλωση της εν λόγω ιδιοκτήτριας, που συγκεκριμένα δήλωσε ότι: *«Είμαι συνιδιοκτήτρια του γραφείου επί της οδού στον 4^ο όροφο με ποσοστό 50% (από κοινού με το σύζυγό μου ο οποίος διαθέτει το υπόλοιπο 50%. Στις .../02/2015 συντάξαμε το συμφωνητικό μίσθωσης με την του ως εκπρόσωπο της εταιρίας για να χρησιμοποιηθεί ως έδρα της εταιρίας με μηνιαίο μίσθωμα 100€. Η συνεργασία μας ήταν προβληματική, δεν μου κατέβαλε τακτικά τα μηνιαία μισθώματα και τα κοινόχρηστα. Ενώ της είχα χορηγήσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την ηλεκτροδότηση του ακινήτου ποτέ δεν μετέβη στη ΔΕΗ και δεν ηλεκτροδοτήθηκε το ακίνητο. Κατόπιν πιέσεων μου λύσαμε τη σύμβαση στις .../01/2017 και μου παρέδωσε τα κλειδιά του γραφείου.»*. Δεν απασχόλησε προσωπικό για το έτος 2015, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. Έγγραφο της Περιφερειακής Υπηρεσίας ΕΦΚΑ.
- Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2015-2018 οι αγορές της, ανήλθαν σε χαμηλά επίπεδα, σε σχέση με τις πωλήσεις/παροχή υπηρεσιών. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ-21 έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών η επιχείρηση «.....» δεν έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργων.
- Από την επισκόπηση του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί στην τράπεζα με αριθμό IBAN GR..... προέκυψε ότι σε πολλές περιπτώσεις καταθέσεων από λήπτριες επιχειρήσεις, τις καταθέσεις αυτές διαδέχτηκαν ισόποσες αναλήψεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα με διαφορά λίγων λεπτών της ώρας.
- Η διαχειρίστρια της επιχείρησης με ΑΦΜ εμπλέκεται ως διαχειρίστρια και στην επιχείρηση «.....» για την οποία διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά έτη 2014-2018

εξέδωσε εξακόσια -600- εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.681.145,26€.

- Σε πλήθος συναλλαγών της «.....», καταδείχθηκε ως υποκρυπτόμενος και άμεσος συνεργός, ο προσφεύγων με ΑΦΜ, διαχειριστής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ
- Συνεπώς, η «.....» είναι μια εταιρία συναλλακτικώς ανύπαρκτη καθώς, α) δεν λειτούργησε στην έδρα και στο υποκατάστημά της, β) δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, γ) δεν προέβη σε επαρκείς αγορές εμπορευμάτων, δ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και ε) δεν απασχολούσε προσωπικό, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης «.....» (ΑΦΜ) ο εμφανίστηκε ως υπεύθυνος της «.....», επέλεγε τα συνεργεία, επέβλεπε τις εργασίες, υποδείκνυε τον τρόπο πληρωμής. Στο υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του ο διαχειριστής της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» (ΑΦΜ),, αναφέρει μεταξύ άλλων: «[...] Γνώρισα την, παρκάροντας το αυτοκίνητό μου στο parking και γνωρίζοντας εκεί τον κ..... Με έφερε σε επαφή με την,, και γνώρισα την εταιρία. Το πρώτο ιδιωτικό συμφωνητικό έγινε στα γραφεία της και τα υπόλοιπα τα έφερνε ο [...]» Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο είχε επαφές με τα μέλη της εταιρίας «.....» σε τέτοιο βαθμό που να του επιτρέπεται να προσεγγίζει πελάτες της παρουσιάζοντας τον εαυτό του ως εκπρόσωπο της εταιρίας «.....» -ΑΦΜ Στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Λαμίας υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «.....» με ΑΦΜ αναφέρονται τα εξής: «... κατά το έτος 2015 η προχώρησε σε επενδύσεις κατασκευής κτιριακών εγκαταστάσεων, αφενός μεν σε κατασκευή πρατηρίου καυσίμων και γραφείων στο ιδιόκτητο ακίνητο στη διεύθυνση Μέρος των κατασκευών αυτών ήταν η προμήθεια-κατασκευή πυλώνων φωτισμού. Αφετέρου δε σε επενδύσεις στο λατομείο ευρισκόμενο στη θέση «.....» Δήμου Λαμίας οι οποίες είναι απαραίτητες λόγω των αυξημένων απαιτήσεων της παραγωγής για την επεξεργασία και τριβή πέτρας. Οι κατασκευές αυτές συνίσταντο σε κατασκευή μεταλλικής ανοιχτής, προστατευτικής για τους μηχανισμούς μοτέρ, γεννητριών κλπ που δίνουν κίνηση στο τριβείο και στους διαδρόμους μεταφοράς πέτρας χαλικιού και ψηφίδων, έχουσα πλαϊνά τοιχώματα, καθώς επίσης και σε κατασκευή διαδρόμων πλαινών των ταινιών μεταφοράς πέτρας, όπως επίσης και σε κατασκευή κουρμπαραιστών λαμαρινών κάλυψης των ταινιών μεταφοράς πέτρας. Για την κατασκευή των ανωτέρω επικοινωνήσα με τον κύριο, επιχειρηματία τον οποίο γνώρισα από 20ετίας και πλέον. Δούλεψε στην εταιρία με την οποία είχα συνεργαστεί στο παρελθόν. Συγκεκριμένα, ήταν γαμπρός του, και ήταν ο άνθρωπο που συνεννοούμασταν για τις κατασκευές. Αργότερα οι εταίροι χώρισαν και ίδρυσαν ο καθένας τη δική του εταιρία. Ο με τον ίδρυσαν την εταιρία «.....» ΑΦΜ με τον

οποίο είχαμε συνεργασία επίσης για κατασκευές σε πρατήρια και είχα μείνει απόλυτα ικανοποιημένος από την ποιότητα και το χρόνο εκτέλεσης. Ο κύριος ήταν υπεύθυνος και ο άνθρωπος που επικοινωνούσαμε τότε όπως και τώρα για συνεννόηση για τη συμφωνία και για την εκτέλεση των έργων. Με ενημέρωσε ότι τις κατασκευές αυτές θα τις αναλάβει η εταιρία του «.....», η οποία είχε μεγαλύτερη τεχνογνωσία μεταλλικών κατασκευών για λατομεία.». Στην υπ' αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας υπεύθυνη δήλωση του αντισυμβαλλομένου (ΑΦΜ) επισημαίνεται: «Με το τιμολόγιο της με Νο ... και με ημερομηνία .../10/2015. Παραλάβαμε το στέγαστρο της αντλίας του υγραερίου. Ήρθε ο με συνεργείο στο οποίο υπέδειξε το σημείο για την τοποθέτηση του στεγάστρου και έφυγε. Το συνεργείο αφού τοποθέτησε το στέγαστρο, μας άφησε το τιμολόγιο και το εξοφλήσαμε μέσω τράπεζας (σας στέλνουμε την απόδειξη). Με τον είχαμε συνεργαστεί και το 2012 όπου με τιμολόγιο με αριθμό ... στις .../12/2012 Είχαμε παραλάβει το στέγαστρο των αντλιών βενζίνης και πετρελαίου το οποίο είχε εγκαταστήσει συνεργείο.». Στην υπ' αριθμ. πρωτ. ... υπεύθυνη δήλωσή του, ο διευθύνων σύμβουλος της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «...» (ΑΦΜ ...), ..., αναφέρει τα εξής: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας ..., ΑΦΜ ..., ήρθαμε σε επαφή με τον κύριο εκπρόσωπο της εταιρίας, ΑΦΜ, με τον οποίο συμφωνήσαμε για ένα μικρόεργο πρατηρίου υγρών καυσίμων στη ... Θεσσαλονίκης στο οποίο έγινα διαφορετικές εργασίες και εκδόθηκαν τρία -3- διαφορετικά τιμολόγια τα οποία εξοφλήθηκαν μετρητοίς. Τα δε φορολογικά στοιχεία στάλθηκαν σε εμάς μέσω email του.....» Στο υπ' αριθμ. πρωτ.... υπόμνημά του ο ... διαχειριστής της αντισυμβαλλομένης εταιρίας «...» (ΑΦΜ ...) μεταξύ άλλων δηλώνει τα κάτωθι: «[...] Με την ιδιοκτήτρια της εταιρίας δεν είχαμε καμία επαφή από όσο μπορώ να θυμάμαι γιατί την εταιρία αυτή την γνώριζα μέσω ατόμου που την εκπροσωπούσε και που ονομάζεται αλλά μου είναι ασαφές αν η σχέση του με την εταιρία είναι υπαλληλική ή υπεργολαβική. Όμως η σχέση με τον εν λόγω επαγγελματία είναι μακρά και γενικά είναι γνωστός στον χώρο των πρατηρίων καυσίμων καθώς ειδικεύεται στην κατασκευή τους. [...]. Στο υπ' αριθμ. πρωτ. ... υπόμνημα του αντισυμβαλλομένου ... (ΑΦΜ ...) τονίζονται τα εξής: «Η συνεργασία της εταιρίας μου με την ..., αφορά απολυμάνσεις και απεντομώσεις πάσης φύσεως. Καθώς το υπόγειο του καταστήματος πλημμύριζε συνεχώς με τα λύματα της οικοδομής λόγω σαθρών σωληνώσεων. Επίσης έγιναν επισκευές στις υδραυλικές σωληνώσεις όπως και αντικατάσταση στην ηλεκτρική καλωδίωση και τον ηλεκτρικό πίνακα καθώς λόγω της παλαιότητας δημιουργούνταν προβλήματα με προεκτάσεις στην ασφάλεια των εργαζομένων. Τις εργασίες διεκπεραίωναν συνήθως ένας κύριος ... και κάποιος αλλοδαπός και πληρώνονταν μετρητοίς μετά το πέρας της εργασίας και της προσκόμισης του τιμολογίου.». Η υπ' αριθμ. πρωτ. ... υπεύθυνη δήλωση του αντισυμβαλλομένου ... (ΑΦΜ ...) επισημαίνονται τα εξής: «Κάλεσα στο τηλέφωνο και ζήτησα να κάνω επισκευές στο κατάστημά μου που βρίσκεται Ήρθε στο κατάστημα ένας κύριος ονόματι Νικήτας και μου είπε πως αναλαμβάνει ανακαινίσεις ο ίδιος με

συνεργάτες του. Πράγματι συμφώνησα μαζί του να κάνει κάποιες γυψοσανίδες, να περάσει πλακάκια στο πάτωμα και στο WC. Να διορθώσει κάποια ηλεκτρολογικά, να βάψει και να καθαρίσει το κατάστημα. Ήρθε στο κατάστημα ο κ..... με κάποιον συνεργάτη του ονόματι και από .../11/2018 έως και παραμονές Χριστουγέννων 2018 εργάστηκαν και παρέδωσαν ολοκληρωμένο το κατάστημα. Κατέβαλα τμηματικά ανά εβδομάδα τα ποσά της οφειλής με μετρητά με την πάροδο των εργασιών και με την παραλαβή του αντίστοιχου Τ.Π.Υ. μου είπε ο κύριος ότι η εταιρία που εξέδιδε το Τ.Π.Υ. ήταν της συζύγου του κ..... και πως ο ίδιος ήταν συνεργάτης του κ..... ήταν εργαζόμενος της εταιρίας». Η αντισυμβαλλομένη (ΑΦΜ) υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρει τα εξής: «Την επιχείρηση μου τη σύστησε ο κύριος υπάλληλος της και μετέπειτα της Τις εργασίες τις ανέλαβε ο ο οποίος παρουσιάστηκε ως υπεύθυνος της και ανέλαβε τις εργασίες με εργάτες αλλοδαπούς και Έλληνες. Τα τιμολόγια δεν τα εξόφλησα λόγω οικονομικής αδυναμίας. Επειδή είχα οικονομικές υποχρεώσεις απέναντί τους ο κύριος μου ζήτησε να κάνω μια εξυπηρέτηση. Συγκεκριμένα, το 2019 συναντήθηκα με κάποιον κύριο ο οποίος μου έδωσε τραπεζικές επιταγές συνολικού ποσού 20.500,00€ σε διαταγή της και οπισθογράφησης και μου ζήτησε να τις εισπράξω από την τράπεζα. Με περίμενε από έξω και του έδωσα το συνολικό ποσό. Το ίδιο συνέβη και με τον αδερφό μου για ποσό επιταγών 16.000,00€. Επίσης αρχές του 2019 και ενώ βρισκόμουν στην διαδικασία σύστασης της επιχείρησής μου, ο κύριος μου σύστησε λογιστή. Ονομαζόταν (το επίθετό του δεν το θυμάμαι-επιφυλλάσσομαι να σας το αναφέρω σε μεταγενέστερο χρόνο), με έδρα τα προκειμένου να αναλάβει τας λογιστικά της επιχείρησής μου. Η επικοινωνία μου ήταν μόνο τηλεφωνικά και μέσω mail με το λογιστή ο οποίος κάποια στιγμή μου ζήτησε τους προσωπικούς κωδικούς taxisnet. Δεν έμεινα ευχαριστημένη με τη συνεργασία και το γεγονός ότι απέφευγε να με συναντήσει από κοντά και πολλές φορές επενέβαινε και ο και έτσι διέκοψα τη συνεργασία. Τα φορολογικά μου αρχεία, μου τα επέστρεψε ο κύριος Όσον αφορά στην επέμβαση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του 2018 κατά την οποία οι συναλλαγές μου με την μηδενίστηκαν, δεν έχω καμία ανάμειξη και δεν γνώριζα καν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, από τα ανωτέρω καταδεικνύεται ότι ο προσφεύγων είναι το υποκρυπτόμενο πραγματικό πρόσωπο πίσω την επιχείρηση «.....», το οποίο άσκησε από κοινού με την, τη διοίκηση και διαχείρισή της.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών, πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, μη υποκρυπτόμενου προσώπου, περί συνδρομής

καλής πίστης στο πρόσωπό του, περί παράλειψης διενέργειας ελέγχου, εσφαλμένης χρήσης έμμεσων τεκμηρίων και μη ορθού καταλογισμού των ίδιων παραβάσεων στον υποκρυπτόμενο και στον φαινόμενο απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την Απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής:

«12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων.

Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), 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) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 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 (Α' 170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), 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. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]».

Τέλος, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ν. 4174/2013.

Στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...] αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή [...] ιδίως [...] 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 φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου

εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών 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) [...] 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: 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 φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. 5. [...] όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία [...], ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος [...] αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. [...] 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. [...] 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. [...]»,

στο άρθρο 70 ορίζεται ότι «1. [...] 2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για εγκλήματα των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 που εκδόθηκαν για ποσά μικρότερα από τα οριζόμενα στο άρθρο 66 και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς μηνυτήριες αναφορές για εγκλήματα που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο δεν εισάγονται για συζήτηση και οι σχετικές δικογραφίες τίθενται στο αρχείο με πράξη του αρμόδιου εισαγγελέα.»

στο δε άρθρο 71 ορίζεται ότι «1. Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70) 2. [...]».

Στο σχετικό μέρος της αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Οι προτεινόμενες διατάξεις καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων. Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 66 προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 [...] περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος, [...] τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] Στην παράγραφο 5 [...] τυποποιείται το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου [...]».

13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣΤΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν

πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή.

Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 5 και 6 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υπόθεση όπως η παρούσα, βρίσκει πεδίο εφαρμογής η αρχή της

αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεδομένου ότι (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι συγκρίσιμη με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιαστών διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση (άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα. Η ως άνω ρύθμιση δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση (πρβλ. ΑΠ 130, 1087/2017, 1302, 1584/2019, 742/2020 για τον επεικέστερο, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα, χαρακτήρα της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, έναντι της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του ν. 2523/1997), με συνέπεια να μην ανακύπτει ζήτημα εξέτασης της συνδρομής της ειδικής περίπτωσης που μνημονεύεται στη σκέψη 6 (in fine). Εξάλλου, για την κατάργηση της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (και εκείνης του άρθρου 5 του ν. 2523/1997) και τον κολασμό της διοικητικής παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή με το κατ' αποκοπήν (χαμηλό) πρόστιμο του άρθρου 54, ο νομοθέτης έλαβε υπόψη του, ενόψει και της ανάγκης αποτελεσματικής πρόληψης και καταστολής των σχετικών παραβάσεων, καθώς και της θεμελιώδους αρχής της αναλογικότητας των κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών), την ενδεχόμενη γένεση συντρέχουσας ποινικής ευθύνης για τέτοια παράβαση, καθώς και την παράλληλη -και διαχρονική στη νομοθεσία- πρόβλεψη διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής, συνδεόμενη με την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Η πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση αυτή, αλλά, αντίθετα, μάλιστα, την επιρρωνύει, στο μέτρο που η εν λόγω αρχή συναρτάται με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας. Ειδικότερα, εν προκειμένω, η κατάργηση, με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 «λόγω της εισαγωγής» του (δωδέκατου και όχι δέκατου τρίτου) κεφαλαίου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής - ποινικών κυρώσεων δεν οφείλεται σε αδυναμία σύγκρισης μεταξύ της (ουσιαστικής) παράβασης της φοροδιαφυγής και της (διαδικαστικής) παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο (βλ. ισχυρισμούς υπομνήματός του στη

σκέψη 4). Αντίθετα, η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015) «λόγω της εισαγωγής» «εξορθολογισμένου» και «επαναπροσδιορισθέντος» συστήματος ποινικών κυρώσεων απηχεί διαφορετική εκτίμηση της προσφορότητας και αναγκαιότητας των προβλεπόμενων από το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων, απορρέουσα από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλίες Υπουργού Οικονομικών και Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Ζ/15.10.2015 της Βουλής, κατά τις οποίες με τις τροποποιήσεις που επιφέρει ο ν. 4337/2015 εξυπηρετούνται «η ορθολογικοποίηση των προστίμων με στόχο την αύξηση της εισπραξιμότητας» και «η ενίσχυση του θεσμικού πλαισίου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής»). Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Αγ. Σδράκα και Φ. Γιαννακού, οι οποίες υποστήριξαν ότι η κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 5 του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) με τα άρθρα 7 παρ. 6 και 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, αντίστοιχα, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση των εν λόγω παραβάσεων (της εκδόσεως και λήψεως πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) με επιεικέστερα κριτήρια ούτε στη μεταβολή των αντιλήψεων του νομοθέτη για τη μη αναγκαιότητα του κολασμού τους, αλλά στην ουσιαστική μεταβολή των αντιλήψεων του ως προς τον ενδεδωγμένο τρόπο αντιμετώπισής τους και στη θέσπιση ενός νέου συστήματος κυρώσεων που κατατείνει σε διαφορετικούς σκοπούς. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται και στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η εν λόγω κατάργηση ήταν συνέπεια της εισαγωγής του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της καθιέρωσης με αυτό ενός νέου συστήματος ποινικών κυρώσεων για τα αδικήματα φοροδιαφυγής. Συνακόλουθα, η προβλεπόμενη από τον ν. 4337/2015 κατάργηση του αναλογικού διοικητικού προστίμου για τις επίμαχες παραβάσεις είναι αρρήκτως συνδεδεμένη με την αντίστοιχη μεταβολή ως προς τις επιβλητέες ποινικές κυρώσεις. Δηλαδή, με τον ν. 4337/2015 εισάγεται ένα εντελώς νέο, ουσιαστικώς διαφορετικό καθεστώς διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των επίμαχων παραβάσεων, το οποίο, ιδωμένο στο σύνολό του, δεν είναι, κατά τη μειοψηφούσα γνώμη, συγκρίσιμο με το προηγούμενο καθεστώς, καθιστώντας μη εφαρμόσιμη εν προκειμένω την αρχή της επιεικέστερης κύρωσης. Και τούτο διότι η εφαρμογή της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης στην προκείμενη περίπτωση αφενός αντιστρατεύεται το γράμμα του νόμου (βλ. άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015) και αφετέρου έχει ως αποτέλεσμα να οδηγεί σε απαλλαγή από τις διοικητικές κυρώσεις του ν. 2523/1997 και του ν. 4174/2013, χωρίς, όμως, την εφαρμογή των αντίστοιχων ποινικών διατάξεων του ν. 4337/2015, οι οποίες δεν εφαρμόζονται κατά χρόνον στις επίμαχες παραβάσεις, τούτο δε είναι αντίθετο, κατά τα ανωτέρω, προς τους σκοπούς του νόμου, ο οποίος δημιουργεί ένα καινούργιο πλέγμα διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των παραβάσεων της εκδόσεως ή λήψεως εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά τρόπο μη συγκρίσιμο προς το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.).

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.

Δ ι α τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997.».

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

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

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	3.800,00€	2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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