



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-04-2022

Αριθμός απόφασης: 896

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τκαντζα 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΕΕ», με ΑΦΜ:998760581, κατά:

α) της υπ'αριθμ...../02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης.

β) της υπ'αριθμ...../02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης,

γ) της υπ'αριθμ...../02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../29-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΕΕ», με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 13.960,00€, διότι έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 69.800,00€, πλέον ΦΠΑ 16.054,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§§1&2, 5§ §1,5,6 και 7, 6§§1,5,9,10,11,14 και 15 του Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ.3 περ.δ' του Ν 4337/2015.
- Με την με αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό 2.254,00€ X 50% = **1.127,00€**.
- Με την με αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.960,00€, διότι έλαβε δυο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 9.800,00€, πλέον ΦΠΑ 2.254,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 8, 9, 10 και 11 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ.3 περ.δ' του Ν 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 02-12-2021 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), των ΕΛΠ (Ν 4308/2014) και του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν 4337/2015 και ελέγχου ΦΠΑ επιβολής προστίμου (άρθρο 55 Ν 4174/2013), της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../28-01-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο που διεξήγαγε η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., κατά τη χρήση 2014 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 69.800,00€ πλέον ΦΠΑ 16.054,00€ και κατά τη χρήση 2015 δυο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 9.800,00€ πλέον ΦΠΑ 2.254,00€

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την ΣΤΕ 2319/2021. Επιπλέον, συνοπτικά και χωρίς καμία αιτιολόγηση η προσφεύγουσα αρνείται την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 8650/2020 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ' Τμήματος), για το ως άνω γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα, είχε τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας.

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 ιδίων 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 ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) [...] 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 αυτοουργός 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 επιεικέστερο, 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 ουσιώδη μεταβολή των αντιλήψεών του ως προς τον ενδεδειγμένο τρόπο αντιμετώπισέως 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, ουσιωδώς διαφορετικό καθεστώς διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισεως 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 ά 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 στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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**, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170) ορίζεται ότι:« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31

Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, η προσβαλλόμενη με αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα

Επειδή, αναφορικά με την προσβαλλόμενη με αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015, με βάση την επικαλούμενη απόφαση του ΣΤΕ, αυξάνεται το ποσό του προστίμου που πρέπει να επιβληθεί στην προσφεύγουσα εξαιτίας την λήψης των δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που θα οδηγήσει στην καταβολή μεγαλύτερου προστίμου .

Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2015 αναφορικά με την επιβολή προστίμου για τη λήψη των δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, θα πρέπει να

περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα.

Επειδή, με την ανωτέρω επικαλούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε το προδικαστικό ερώτημα της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης αναφορικά με την επιβολή προστίμου στις παραβάσεις λήψεως και καταχωρήσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΕΕ»** με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα :

1)την τροποποίηση της με αριθμ...../02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 και

2)την επικύρωση της με αριθμ./02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 και της με αριθμ./02-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

ΑΡΙΘΜ.ΠΡΑΞΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014	13.960,00€	2.500,00€
Αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015	1.127,00€	1.127,00€
Αριθμ...../02-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015	1.960,00€	1.960,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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