

# ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΔΕΚΑΠΕΝΘΗΜΕΡΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

[www.dfn.gr](http://www.dfn.gr)

Οι επιπτώσεις της πανδημίας και η προσπάθεια αναδιάρθρωσης - Ασπασίας Μάλλιου	545
Ερμηνευτικά προβλήματα σχετικά με την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 66 ΚΦΔ) - Γεωργίου Μυλωνογιάννη	547
Προβληματισμοί ως προς το εύρος του πεδίου εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 42 ΚΦΕ, για την υπεραξία μεταβίβασης εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά τίτλων - Γεωργίου Μηνούδη και Μαρίας Χρονάκη	553
Έκτακτα μέτρα φορολογικού χαρακτήρα, από τις 18.05.2020 έως την 01.07.2020 - Ευσταθίας Υπερηφάνου	560
<b>Η δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019 και τα δικαιολογητικά αυτής</b> (Απ. Α.Α.Δ.Ε./Α.1070/2020)	575
Φορολογικό ημερολόγιο Ιουλίου 2020	615

του Γεωργίου Μυλωνογιάννη,  
 Νομικού Συμβούλου του Πρωθυπουργού\*

## Ερμηνευτικά προβλήματα σχετικά με την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 66 ΚΦΔ)

1) Με το Άρθρο 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) ορίστηκε το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων σε αντικατάσταση του προϊσχύοντος άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' και 4 του Ν.2523/97. Η νέα ρύθμιση προστέθηκε στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 και ορίζει:

«Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια 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 αυτοουργός ή συμμετέτοχος. Ειδικά όποιος εκδίδει ή 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 συμμετέτοχος.»

Σύμφωνα με το Άρθρο 66 παρ 1 έως 3

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α)προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει 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,

\* Ο Γιώργος Μυλωνογιάννης είναι ιδρυτής εταίρος της δικηγορικής εταιρείας «Φορτσάκης, Διακόπουλος, Μυλωνογιάννης & Συνεργάτες».

*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 αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,*

*γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.*

*2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.*

*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 αποκρυσταλλωθεί 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 (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»*

2) Από τις διατάξεις των παρ. 5 εδ α, β και γ του Άρθρου 66 συνάγεται ότι η πράξη της έκδοσης και της αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν διώκεται κατά τις διατάξεις αυτές, όταν ο υπαίτιος έχει χρησιμοποιήσει τα εικονικά στοιχεία για την τέλεση των πράξεων φοροδιαφυγής των παρ. 1 έως 4 του ίδιου άρθρου του Ν.4174/2013. Η νέα ρύθμιση καθιερώνει φαινόμενη κατ' ιδέα συρροή μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής κατ' άρθρο 66 παρ. 1 έως 4 και της αποδοχής εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων κατ' άρθρο 66 παρ. 5. Το έγκλημα της φοροδιαφυγής των παραγράφων 1 έως 4 όταν διαπράττεται δια της καταχωρήσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων απορροφά την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων του Άρθρου 66 παρ 5 του Ν.4174/2013. Με την ποσοτική όμως ανάλυση των επιμέρους εγκλημάτων οδηγούμαστε στα ακόλουθα παράδοξα.

**3) Λήψη εικονικού τιμολογίου με ΦΠΑ 24% και συντελεστή φόρου εισοδήματος του λήπτη 24%**

Α) Όταν η αξία των καταχωρούμενων εικονικών τιμολογίων εντός ενός φορολογικού έτους βρίσκεται μεταξύ των ποσών των 200.001 Ευρώ + ΦΠΑ 24% 48.000,24) έως 208.333 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 49.999 Ευρώ, η αποδοχή τους δεν είναι αξιόποινη σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66, διότι το ποσό του ΦΠΑ που εκπίπτει παρανόμως εί-

ναι μικρότερο των 50.000 Ευρώ και το ποσό φόρου εισοδήματος, η καταβολή του οποίου αποφεύγεται, μικρότερο των 100.000 Ευρώ. Η έκδοση και αποδοχή όμως των τιμολογίων αυτών είναι αξιόποινη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013. Για τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 200.001 Ευρώ + ΦΠΑ 24% 48.000,24 έως 208.333 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 49.999 Ευρώ, δεν χωρεί ποινική δίωξη για τις πράξεις των παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66. Η εγκληματική πράξη της αποδοχής αυτών των τιμολογίων διώκεται αποκλειστικά κατ'άρθρο 66 παρ. 5B διότι το ποσό του εικονικού στοιχείου υπερβαίνει τις 200.000 Ευρώ χωρίς να μπορεί ν' απορροφηθεί από το (μη διαπραττόμενο) έγκλημα των παρ. 1-4 του Αρ. 66 (ΑΠ 1187/2019). Η πράξη είναι κακουργηματική και η επαπειλούμενη ποινή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 παρ. 3 ΠΚ είναι κάθειρξη μέχρι 6 έτη.

**Β)** Σε περίπτωση που τα λαμβανόμενα και καταχωρούμενα εικονικά τιμολόγια εντός ενός φορολογικού έτους έχουν αξία από 208.334+ΦΠΑ 24% 50.000,16 Ευρώ μέχρι ποσού 416.666+ ΦΠΑ 24% 99.999, η καταχώρηση τους επιφέρει έκπτωση ΦΠΑ μεγαλύτερη των 50.000 Ευρώ αλλά μικρότερη των 100.000 Ευρώ (και φόρου εισοδήματος μικρότερου των 100.000 Ευρώ υπολαμβάνοντας φορολογικό συντελεστή κερδών ΝΠ 24%). Αποτέλεσμα της αποδοχής των ανωτέρω τιμολογίων είναι η πλήρωση της υπόστασης του κατ'άρθρο 66 παρ. 3 πλημμελήματος (έκπτωση ΦΠΑ μεγαλύτερη των 50.000 Ευρώ αλλά μικρότερη των 100.000 Ευρώ). Εν προκειμένω παρά το γεγονός ότι τα καταχωρούμενα εικονικά στοιχεία υπερβαίνουν τις 200.000 Ευρώ δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ 5B του Άρθρου 66 που χαρακτηρίζει την πράξη κακουργηματική διότι απορροφάται από το κατ' ιδέα συρρέον έγκλημα της παρ 3 αα του άρθρου 66. Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 ΠΚ, η πράξη είναι πλημμεληματική και η επαπειλούμενη ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών ή χρηματική ποινή. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η πράξη της λήψης των ανωτέρω τιμολογίων που είναι αξιόποινη κατ'άρθρο 66 παρ. 5B απορροφάται από την τέλεση του εγκλήματος (πλημμελήματος) του άρθρου 66 παρ. 3.

#### **4. Λήψη εικονικού τιμολογίου με ΦΠΑ 13% και συντελεστή φόρου εισοδήματος 24%**

**Α)** Όταν η αξία των καταχωρούμενων εικονικών τιμολογίων εντός ενός φορολογικού έτους βρίσκεται μεταξύ των ποσών των 200.001 Ευρώ + ΦΠΑ 13% 26.000,13 έως 384.615 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% 49.999,95 Ευρώ, η αποδοχή τους δεν είναι αξιόποινη σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66, διότι το ποσό του ΦΠΑ που εκπίπτει παρανόμως είναι μικρότερο των 50.000 Ευρώ και το ποσό φόρου εισοδήματος, η καταβολή του οποίου αποφεύγεται, μικρότερο των 100.000 Ευρώ. Η έκδοση και αποδοχή όμως των τιμολογίων αυτών είναι αξιόποινη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013. Για τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 200.001 Ευρώ + ΦΠΑ 13% 26.000,13 έως 384.615 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% 49.999,95 Ευρώ, δεν χωρεί ποινική δίωξη για τις πράξεις των παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66. Η εγκληματική πράξη της αποδοχής αυτών των τιμολογίων διώκεται αποκλειστικά κατ'άρθρο 66 παρ. 5B διότι η αξία του εικονικού στοιχείου υπερβαίνει τις 200.000 Ευρώ χωρίς να μπορεί ν' απορροφηθεί από το (μη διαπραττόμενο) έγκλημα των παρ. 1-4 του Αρ. 66 (ΑΠ 1187/2019). Η πράξη είναι κακουργηματική και η επαπειλούμενη ποινή

σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 παρ. 3 ΠΚ είναι κάθετη μέχρι 6 έτη.

**Β)** Σε περίπτωση που τα λαμβανόμενα και καταχωρούμενα εικονικά τιμολόγια εντός ενός φορολογικού έτους έχουν αξία από 384.616+ΦΠΑ 13% 50.000,08 Ευρώ μέχρι ποσού 624.996 πλέον ΦΠΑ 13% 81.249,50, η καταχώρηση τους επιφέρει έκπτωση ΦΠΑ μεγαλύτερη των 50.000 Ευρώ αλλά μικρότερη των 100.000 Ευρώ (και φόρου εισοδήματος μικρότερου των 150.000 Ευρώ υπολαμβάνοντας φορολογικό συντελεστή κερδών ΝΠ 24%). Αποτέλεσμα της αποδοχής των ανωτέρω τιμολογίων είναι η πλήρωση της υπόστασης των κατ' άρθρο 66 παρ. 3α και ββ πλημμελημάτων (έκπτωση ΦΠΑ μεγαλύτερη των 50.000 Ευρώ αλλά μικρότερη των 100.000 Ευρώ και αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος μεγαλύτερου των 100.000 Ευρώ αλλά μικρότερη των 150.000 Ευρώ). Εν προκειμένω παρά το γεγονός ότι τα καταχωρούμενα εικονικά στοιχεία υπερβαίνουν τις 200.000 Ευρώ δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ 5B του Άρθρου 66 που χαρακτηρίζει την πράξη κακουργηματική διότι απορροφάται από τα κατ' ιδέα συρρέοντα εγκλήματα των παρ 3 α και 3ββ του άρθρου 66. Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 ΠΚ, η πράξη είναι πλημμεληματική και η επαπειλούμενη ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών ή χρηματική ποινή. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η πράξη της λήψης των ανωτέρω τιμολογίων που είναι αξιόποινη κατ' άρθρο 66 παρ. 5B απορροφάται από την τέλεση του εγκλήματος (πλημμελήματος) του άρθρου 66 παρ. 3.

#### 5. Λήψη εικονικού τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ

**Α)** Σε περίπτωση που τα καταχωρούμενα εικονικά τιμολόγια δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ και η αξία τους εντός ενός φορολογικού έτους βρίσκεται μεταξύ των ποσών των 200.001 Ευρώ έως 416.666 Ευρώ η αποδοχή τους δεν είναι αξιόποινη σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66, διότι το ποσό του φόρου εισοδήματος, η καταβολή του οποίου αποφεύγεται, είναι μικρότερο των 100.000 Ευρώ. Η έκδοση και αποδοχή όμως των τιμολογίων αυτών είναι αξιόποινη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013. Για τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 200.001 Ευρώ έως 416.666 Ευρώ, δεν χωρεί ποινική δίωξη για τις πράξεις των παρ. 1 έως 4 του Άρθρου 66. Η εγκληματική πράξη της αποδοχής αυτών των τιμολογίων διώκεται αποκλειστικά κατ' άρθρο 66 παρ. 5B διότι το ποσό του εικονικού στοιχείου υπερβαίνει τις 200.000 Ευρώ χωρίς να μπορεί ν' απορροφηθεί από το (μη διαπραττόμενο) έγκλημα των παρ. 1-4 του Αρ. 66 (ΑΠ 1187/2019). Η πράξη είναι κακουργηματική και η επαπειλούμενη ποινή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5B του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 παρ. 3 ΠΚ είναι κάθετη μέχρι 6 έτη.

**Β)** Σε περίπτωση που τα λαμβανόμενα και καταχωρούμενα εικονικά τιμολόγια εντός ενός φορολογικού έτους που δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ, έχουν αξία από 416.667 Ευρώ μέχρι ποσού 624.995,80 Ευρώ, η καταχώρηση τους επιφέρει μείωση του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κατά ποσού μικρότερο των 150.000 Ευρώ αλλά μεγαλύτερο των 100.000 Ευρώ (υπολαμβάνοντας φορολογικό συντελεστή κερδών ΝΠ 24%). Αποτέλεσμα της αποδοχής των ανωτέρω τιμολογίων είναι η πλήρωση της υπόστασης του κατ' άρθρο

66 παρ. 3 πλημμελήματος (αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος ποσού μεγαλύτερου των 100.000 Ευρώ αλλά μικρότερου των 150.000 Ευρώ). Εν προκειμένω παρά το γεγονός ότι τα καταχωρούμενα εικονικά στοιχεία υπερβαίνουν τις 200.000 Ευρώ δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ 5B του Άρθρου 66 που χαρακτηρίζει την πράξη κακουργηματική διότι απορροφάται από το κατ' ιδέα συρρέον έγκλημα της παρ 3 αα του άρθρου 66. Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 σε συνδυασμό με το Άρθρο 463 ΠΚ, η πράξη είναι πλημμεληματική και η επαπειλούμενη ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών ή χρηματική ποινή. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η πράξη της λήψης των ανωτέρω τιμολογίων που είναι αξιόποινη κατ' άρθρο 66 παρ. 5B απορροφάται από την τέλεση του εγκλήματος (πλημμελήματος) του άρθρου 66 παρ. 3.

Η παραδοξότητα είναι προφανής διότι για λήψη εικονικού τιμολογίου από 200.001 έως 416.666 Ευρώ προβλέπεται κακουργηματική δίωξη ενώ για εικονικό τιμολόγιο υψηλότερης αξίας και ειδικότερα από 416.667 έως 624.995,80 Ευρώ προβλέπεται δίωξη σε βαθμό πλημμελήματος.

#### 6. Συγκριτικός πίνακας των περιπτώσεων λήψης και καταχώρησης εικονικών στοιχείων

Στον κατωτέρω πίνακα συνοψίζονται τα νομοθετικά παράδοξα που προκύπτουν από την εφαρμογή του Άρθρου 66 παρ5 όπως αναλύθηκαν ανωτέρω.

ΣΥΝΤΕ-ΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΕΥΡΟΣ ΑΞΙΑΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ (ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ)	ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟ-ΜΕΝΟΣ	ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ Ν4174	ΠΟΙΝΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ
24%	200.001-208.333	48.000,24-49.999,92	48.000,24-49.999,92	Αρ.66 παρ5B	ΚΑΚΟΥΡΓΗΜΑ
24%	208.334-416.666	50.000,16-99.999,99	50.000,16-99.999,9	Αρ.66 παρ3αα	ΠΛΗΜΜΕΛΗΜΑ
13%	200.001-384.615	26.000,13-49.999,95	48.000,24-92.307	Αρ.66 παρ5B	ΚΑΚΟΥΡΓΗΜΑ
13%	384.616-624.996	50.000,08-81.249,5	92.307,84-149.999	Αρ.66 παρ3αα και παρ 3Bβ	ΠΛΗΜΜΕΛΗΜΑ
0%	200.001-416.666	-	48.000,24-99.999,9	Αρ.66 παρ5B	ΚΑΚΟΥΡΓΗΜΑ
0%	416.667-624.995,8	-	100.000,08-149.999	Αρ.66 παρ3Bβ	ΠΛΗΜΜΕΛΗΜΑ

#### 7. Συμπεράσματα

Από τα ανωτέρω συνάγεται πως για ορισμένο εύρος αξίας τιμολογίων και ΦΠΑ η ποινική μεταχείριση εμφανίζεται αυστηρότερη σε σχέση με υψηλότερο εύρος αξίας.

Όπως αναλύθηκε για αποδοχή εικονικών τιμολογίων από 208.334 + ΦΠΑ 24% 50.000,16 Ευρώ μέχρι 416.666 + ΦΠΑ 24% 99.999 Ευρώ προβλέπεται επιεικέστερη ποινή σε σχέση με αυτή που επαπειλείται για πράξη μικρότερης απαξίας δηλαδή αποδοχή εικονικών τιμολογίων από 200.001 + ΦΠΑ 24% 48.000,24 έως 208.333 + ΦΠΑ 24% 49.999 Ευρώ.

Αντίστοιχα η αποδοχή εικονικού τιμολογίου ποσού από 200.001 έως 384.615 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% είναι κακουργηματική ενώ η προδήλως μεγαλύτερης απαξίας πράξη αποδοχής εικονικού στοιχείου για ποσό 384.616 έως 624.996 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% είναι πλημμεληματική.

Τέλος η αποδοχή εικονικού τιμολογίου μη υπαγομένου σε ΦΠΑ ποσού 200.001 έως 416.666 Ευρώ είναι κακουργηματική ενώ η προδήλως μεγαλύτερης απαξίας πράξη αποδοχής τιμολογίου από 416.667 έως 624.995 Ευρώ είναι πλημμεληματική.

Τα παραπάνω παραβιάζουν τις Συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας (Άρθρο 25 παρ3Σ) και της ενοχής (Άρθρο 7ε) υπό την δεύτερη κανονιστική λειτουργία της.

Σύμφωνα με την κρατούσα αντίληψη στο πεδίο του ποινικού δικαίου η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει, το κακό που ενέχει το έγκλημα να αντιστοιχεί στην επιβολή του κακού που ενυπάρχει εγγενώς στην ποινή και στην ηθική αποδοκιμασία που αντανακλάται σε αυτήν.<sup>1</sup>

Είναι πρόδηλο ότι στις περιπτώσεις που αναλύονται στις παραγράφους 3,4 και 5 το κακό που ενέχουν τα εγκλήματα για λήψη εικονικού στοιχείου αυξάνει ευθέως ανάλογα προς την αξία των εικονικών τιμολογίων αυτών. Όσο υψηλότερη η αξία των εικονικών τιμολογίων τόσο μεγαλύτερο το κακό που επιφέρει το διαπραττόμενο έγκλημα, τόσο μεγαλύτερη παρίσταται η προσβολή του εννόμου αγαθού δηλαδή των δημοσίων εσόδων και ως εκ τούτου του δημοσίου συμφέροντος. Συνεπώς κατά το μέτρο που η καταχώρηση χαμηλότερης αξίας εικονικών τιμολογίων τιμωρείται αυστηρότερα από την καταχώρηση τιμολογίων υψηλότερης αξίας, υφίσταται ευθεία παράβαση της Συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.

Αντίστοιχη παράβαση υφίσταται και ως προς την Συνταγματική αρχή της ενοχής υπό την δεύτερη λειτουργία της που σχετίζεται με την επιμέτρηση της ποινής. Η λειτουργία αυτή εκφράζεται από την αρχή «ποινή ανάλογα με το μέγεθος της ενοχής»<sup>2</sup>. Επομένως και σε σχέση με αυτή την αρχή είναι ανεπίτρεπτο το ανώτατο όριο ποινής να είναι μεγαλύτερο για πράξεις προδήλως μικρότερης απαξίας έναντι του ορίου ποινής για πράξεις μεγαλύτερης απαξίας. Υπό το φως των ανωτέρω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι για την τήρηση της Συνταγματικής νομιμότητας θα πρέπει να υπάρχει εξομείωση των ποινών για τις περιπτώσεις λήψης εικονικών τιμολογίων που αναλύθηκαν υπό παρ 3,4 και 5 ανωτέρω.

Συνεπώς η λήψη εικονικών τιμολογίων από 200.001 έως 416.666 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 24%, η λήψη εικονικών τιμολογίων από 200.001 έως 624.996 πλέον ΦΠΑ 13% και η λήψη εικονικών τιμολογίων από 200.001 έως 624.995,80 Ευρώ χωρίς ΦΠΑ θα πρέπει να τιμωρούνται ως πλημμελήματα. **ΔΦΠ**

<sup>1</sup> Νικόλαος Ανδρουλάκης Η επιταγή της αναλογικότητας Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Ulfrid Neumann

<sup>2</sup> Γιαννίδης Συστ Ερμηνεία ΠΚ αρ14 αρ 72 Αθήνα 2004