

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ

ΕΤΟΣ 2018 / ΤΕΥΧΟΣ 2

Δήμητρα Πάσσιου

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου
ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου
ΟΠΑ, Εταίρος της δικηγορικής εται-
ρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου και
Συνεργάτες»*

*Η υιοθέτηση της αρχής
της αναδρομικής εφαρμογής της
επιεικέστερης κύρωσης
με το Ν 4509/2017*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

Δήμητρα Πάσσιου

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου ΟΠΑ,
Εταίρος της δικηγορικής εταιρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου και Συνεργάτες»*

Η υιοθέτηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης με το Ν 4509/2017

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»
Τεύχος 2 / Έτος 2018*



Μαυρομιάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Η υιοθέτηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης με το Ν 4509/2017*

Δήμητρα Πάσσιου

Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου ΟΠΑ, Εταίρος της δικηγορικής εταιρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου και Συνεργάτες»

Ο νομοθέτης με το άρθρο 49 παρ. 1 του πρόσφατου Ν 4509/2017, το οποίο τροποποιεί το άρθρο 72 του Κ.Φ.Δ., υιοθέτησε τη γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου περί της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία επί παραβάσεων για τις οποίες προβλέπονται διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις, εφαρμοστέα αναδρομικώς, είναι η ηπιότερη. Η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται παγίως από το ΔΕΕ αλλά και τα ελληνικά δικαστήρια.

Με τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 49 του προσφάτως ψηφισθέντα Ν 4509/2017 (ΦΕΚ Α΄ 201/22.12.2017) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως εξής:

«1. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής

* Η δικηγορική εταιρεία «Α.Σ. Παπαδημητρίου και Συνεργάτες» εδρεύει στη Λεωφόρο Συγγρού 367, 17564, Παλαιό Φάληρο (γραφείο Αθηνών). Τηλ. (+30) 210 9409960, (+30) 2109409961 FAX : (+30) 2109409043 και email: office@saplegal.gr. Ανά τακτά χρονικά διαστήματα θα ενημερώνει το αναγνωστικό κοινό του περιοδικού ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ για επίκαιρα θέματα φορολογικού δικαίου.

προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναιρέσεως, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς, νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]¹

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές προσδιορίζονται στην παράγραφο 2 ως άνω, εφαρμόζεται αναδρομικά το πρόστιμο που προβλέπεται από την ευνοϊκότερη για το φορολογούμενο διάταξη:

(α) είτε ο φορολογούμενος επιθυμεί να συνεχίσει την πρόοδο της διαδικασίας και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του από την αρμόδια Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή τη συνέχιση της εκκρεμούς δίκης,

(β) είτε ο φορολογούμενος επιλέξει να μη συνεχίσει τη διαδικασία, οπότε θα πρέπει να υποβάλει αίτηση ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Διαφορών ή του δικαστηρίου.

Αυτό προκύπτει με σαφήνεια από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, οι οποίες προβλέπουν ρητά ότι οι διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του Ν 4174/2012 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων, εξαιρετικά δε, οι ρυθμίσεις αυτές εφαρμόζονται και εφόσον ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί την πρόοδο της διαδικασίας και υποβάλει δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού.

Σημειώτεον ότι υπό το προγενέστερο δίκαιο του Ν 2523/1997 ο πρόσθετος φόρος ανερχόταν:

(α) επί εκπρόθεσμης δήλωσης σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης

(β) επί ανακριβούς δήλωσης σε ποσοστό 2% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας για κάθε μήνα καθυστέρησης και

(γ) επί μη υποβολής δήλωσης σε ποσοστό 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης, επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο φορολογούμενος λόγω μη υποβολής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων μπο-

ρούσαν να ανέλθουν σε ποσοστό έως 120% σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις.

Εντούτοις, με την εισαγωγή του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) τα πρόστιμα επανακαθορίστηκαν. Ενδεικτικά, οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58 του Ν 4174/2013², όπως ισχύουν τροποποιημένες με το άρθρο 3 παρ. 7β του Ν 4337/2015, προβλέπουν ότι:

(α) το πρόστιμο επί ανακριβούς δήλωσης υπολογίζεται ανάλογα με το ποσό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και του φόρου κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού και κυμαίνεται από 10% επί του ποσού της διαφοράς έως 50%, εάν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και

(β) το πρόστιμο επί μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου είναι ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με το δεδομένο ότι σε χρήσεις έως 31.12.2013 το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης έχει ήδη αγγίξει το ανώτατο όριο του 120%, οι ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμα έως 50% επί του οφειλόμενου φόρου, προκρίνονται ως ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο.

Σημειώνεται δε ότι με την υπ' αριθμ. ΑΥΟ ΠΟΛ 1214/2017 (ΦΕΚ Β' 4618/22.12.2017) καθορίστηκε η διαδικασία κάθε αναγκαίου θέματος για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις, ενώ με την υπ' αριθμ. 1003/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οδηγίες αναφορικά με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με την τροποποίηση των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) κατά τα ανωτέρω, υιοθετήθηκε από το νομοθέτη η επί σειρά ετών πάγια νομολογία τόσο του ΔΕΕ όσο και των ελληνικών

2. Σύμφωνα με την παρ. 7 περ. 1 του Ν 4337/2015, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονταν μόνο για πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονταν από την ημερομηνία κατάθεσης του Ν 4337/2015 (12.10.2015), που τροποποίησε τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ, και αφορούσαν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που έληγαν μετά την 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπαγόταν ευνοϊκότερο καθεστώς για το φορολογούμενο.

1. Άρθρο 49, παρ. 2 Ν 4509/2017, ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017.

δικαστηρίων. Πράγματι, οι διατάξεις αυτές υπαγορεύθηκαν από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία επί παραβάσεων για τις οποίες προβλέπονται διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις, εφαρμοστέα αναδρομικώς είναι η ηπιότερη. Η ως άνω αποτελεί γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου και εφαρμόζεται παγίως από το ΔΕΕ³ αλλά και από το ΕΔΔΑ⁴, το οποίο δέχεται ότι, εφόσον οι φορολογικές κυρώσεις συνιστούν «ποινή», θα πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο όμοιο προς τις γνήσιες ποινικές κυρώσεις.

Περαιτέρω, και το Συμβούλιο της Επικρατείας υιοθέτησε σε πλείστες αποφάσεις του την ως άνω γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει της οποίας επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης κύρωσης, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά πρόστιμα από το χρόνο διάπραξής της έως την εκδίκαση της υποθέσεως. Μάλιστα, το ΣτΕ με την υπ' αριθμόν 2031/2013 απόφασή του έκρινε ότι την εν λόγω αρχή, η οποία πηγάζει από τις κοινές συνταγ-

ματικές παραδόσεις των Κρατών-Μελών και απορρέει από τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, οφείλει να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της κοινοτικής νομοθεσίας, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των Κρατών Μελών. Περαιτέρω, το ΣτΕ και με νεώτερες αποφάσεις του αναγνωρίζει πλέον παγίως και απολύτως την υπερνομοθετική ισχύ της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης τόσο για κυρώσεις σε φορολογίες συνδεδεμένες με το Δίκαιο της Ε.Ε. όσο και για «αμιγώς» εθνικές φορολογικές^{5,6,7}.

3. Βλ. Ενδεικτικά, ΔΕΕ Jager C-420-06, Campina C-45/06, Berlusconi C-387/02.

4. Βλ. Ενδεικτικά ΕΔΔΑ Jussila, ΕΔΔΑ Scoppola κατά Ιταλίας κ.λπ.

5. Βλ. Ενδεικτικά ΣτΕ 4469/2014, 3464/2014, 2957/2013, 2556/2014 κ.λπ.

6. Βλ. «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επάχθους φορολογικής κύρωσης. Ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015», άρθρο των Θεόδ. Π. Φορτσάκη, και Γεωρ. Σ. Μυλωνογιάννη, ΔΦΝ 2015, Τόμος 69, σελ. 1523 επ.

7. Την ίδια θέση περί αναδρομικότητας της διάταξης του άρθρου 58 παρ. 2 του Ν 4174/2013 έχει και ο Γρηγόρης Μέντης, στο άρθρο του «Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015», ΘΠΔΔ 10/2015, 897 επ.



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 2, Τηλ.: 210 3607521,
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 28-30, Τηλ.: 2610 361600

www.nb.org • e-mail: info@nb.org