

# Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΝΕΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΤΟ ΠΡΙΣΜΑ ΤΟΥ Ν. 4337/2015<sup>1</sup>

**Δημήτριος Φινοκαλιώτης**, Υποψήφιος Διδάκτωρ Α.Π.Θ., Δικηγόρος, Μέλος του ΔΣ του ΔΣΘ, Εκπρόσωπος της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) στην Θεσσαλονίκη

## 1. Φορολογικές κυρώσεις

Η επιβολή φορολογικών κυρώσεων αποσκοπεί στην συμμόρφωση των φορολογούμενων προς τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου<sup>2</sup>. Όπως θα σημειωθεί και στη συνέχεια οι διατάξεις αυτές ενδέχεται να αφορούν τόσο ουσιαστικές υποχρεώσεις όσο και διαδικαστικές. Στην πρώτη περίπτωση, τυχόν παράβαση θα έχει ως αποτέλεσμα την συντέλεση φοροδιαφυγής. Αντιθέτως, οι διαδικαστικές παραβάσεις δεν συνδέονται αποκλειστικά με την επέλευση φοροδιαφυγής αλλά τελούνται ακόμα και χωρίς την ύπαρξη αυτής.

Μέχρι το έτος 1997 οι φορολογικές κυρώσεις βρίσκονταν διάσπαρτες στα επιμέρους φορολογικά νομοθετήματα. Με την εισαγωγή του νόμου «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»<sup>3</sup> επετεύχθη σε μεγάλο βαθμό η ενοποίηση του συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Επί σειρά ετών, ο Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων διατηρήθηκε σε εφαρμογή με κάποιες -όχι δομικές- βελτιώσεις και τροποποιήσεις. Το 2013 θεσπίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, στον οποίο ενσωματώθηκαν όλες οι προβλεπόμενες φορολογικές κυρώσεις με αντίστοιχη κατάργηση των διατάξεων του ν. 2523/97. Εκ πρώτης όψεως, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας δεν μετέβαλλε ουσιωδώς το σύστημα των φορολογικών κυρώσεων, απλώς επέφερε κάποιες ήσσονος σημασίας αλλαγές και κυρίως οδήγησε σε μείωση του ύψους των κυρώσεων σε σχέση με το καθεστώς του ν. 2523/97.

Σχεδόν δύο χρόνια μετά, ο έλληνας νομοθέτης προχώρησε σε μια «γενναία» και εις βάθος αναμόρφωση του συστήματος φορολογικών κυρώσεων με την τροποποίηση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με το ν. 4337/2015.

## 2. Συνοπτική παρουσίαση των νέων κυρώσεων

---

<sup>1</sup> Το άρθρο βασίζεται σε ομιλία στο 3ο ετήσιο επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) σε συνεργασία με τον ΔΣΗ τον Απρίλιο του 2016 στο Ηράκλειο Κρήτης και θα δημοσιευτεί και στο Βιβλίο του Συνεδρίου

<sup>2</sup> Για τις διοικητικές κυρώσεις γενικότερα, βλ. Τάχο, Διοικητικό Οικονομικό Δίκαιο, σελ. 138 επ.

<sup>3</sup> Ν. 2523/97, ΦΕΚ Α' 179

## **2. α. Το νέο σύστημα κυρώσεων για παραβάσεις φοροδιαφυγής**

Με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 ν. 4337/2015 καταργήθηκαν όλες αυτές οι κυρώσεις που συνδέονταν στενά με το σκοπό της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Έτσι, με τις διατάξεις αυτές καταργήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 1 στοιχ. θ' και 55 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013. Οι διατάξεις αυτές προέβλεπαν τις κυρώσεις για τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου φοροδιαφυγής, έκδοσης και λήψης εικονικού ή ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Έτσι, πλέον έπαυε να υφίσταται η συχνά εμφανιζόμενη στην πράξη και τη νομολογία παράβαση της λήψης ή έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Περαιτέρω, με την παρ. 8 του ίδιου άρθρου εισήχθη στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νέο άρθρο 58<sup>A</sup> που αφορά την επιβολή προστίμου σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ.

Ειδικότερα, για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

Από το σύνολο των ως άνω αλλαγών παρατηρείται μια στροφή του νομοθέτη, ο οποίος πλέον συνδέει ορθά το ύψος του διαφυγόντος φόρου, σε αντίθεση προς το παρελθόν, που το ύψος της κύρωσης συνδεόταν με το ύψος της συναλλαγής, το οποίο έυλογα είχε προκαλέσει σοβαρές εναστάσεις, στο μέτρο ιδίως που δεν υπήρχε διαφυγή φόρου. Έτσι, πλέον δεν αρκεί η τέλεση της λεγόμενης «παράβασης φοροδιαφυγής» αλλά θα πρέπει να έχει διαπιστωθεί και η φοροδιαφυγή.

## **2.β. Σκοπός των νέων ρυθμίσεων**

Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, βασικό σκοπό της νέας διάρθρωσης του συστήματος φορολογικών κυρώσεων αποτέλεσε ο εξορθολογισμός του ύψους αυτών, ούτως ώστε να είναι αναλογικότερη η επιβολή τους αλλά να αυξηθεί η εισπραξιμότητα των προστίμων αυτών. Επίσης, τονίζεται η

ανάγκη διασφάλισης είσπραξης του ΦΠΑ δεδομένου του «κοινοτικού» χαρακτήρα του. Περαιτέρω, με την αιτιολογική έκθεση τονίζεται ότι με τις νέες ρυθμίσεις επιδιώκεται η κατάργηση των διαδικαστικών παραβάσεων, οι οποίες επιβάλλονταν σωρευτικά με τα πρόστιμα της συνυπάρχουσας φοροδιαφυγής. Υπό το πρίσμα αυτό σκοπός του νομοθέτη ήταν να καταργηθούν τα πρόστιμα που ήταν απολύτως αποσυνδεδεμένα με την ζημία του Δημοσίου και δεν είχαν κάποιο «αποζημιωτικό» χαρακτήρα.

Πάντως, ενδιαφέρον παρουσιάζει η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, η οποία φαίνεται να αμφισβητεί τη σκοπιμότητα της κατάργησης των επίμαχων διατάξεων, δεδομένου μάλιστα ότι πρόκειται για ιδιαίζουσες μορφές παραβατικής συμπεριφοράς.

Καταρχήν, η νομοθετική επιλογή αυτή μπορεί να χαρακτηριστεί επιτυχής, υπό την έννοια ότι συνδέει το ύψος της παράβασης με το ύψος του διαφυγόντος φόρου. Δεν μπορεί όμως να παραβλεφθεί το γεγονός ότι κατά την κύρωση αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη η βαρύτητα της παραβατικής συμπεριφοράς του φορολογούμενου. Έτσι, επιβάλλεται ισόποση κύρωση τόσο στον λήπτη ενός εικονικού φορολογικού ως προς τη συναλλαγή στοιχείου όσο και σε αυτόν που απλώς δεν του αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης λόγω κάποιας τυπικής παράλειψης. Όσο και αν αυτή η εξίσωση των φορολογικών ξενίζει εκ πρώτης όψεως, δεν θα πρέπει να λησμονηθεί το γεγονός ότι οι παραβατικές συμπεριφορές θα τύχουν ποινικού κολασμού, χωρίς να επιδιώκεται η «τιμώρηση» των παραβατών μέσα από τις φορολογικού δικαίου κυρώσεις. Υπό το πρίσμα αυτό, οι επίμαχες διατάξεις μοιάζουν πιο εναρμονισμένες προς τις επιταγές του ΕΔΔΑ και τον κανόνα του *res bis in idem* που έχει απασχολήσει ουκ ολίγες φορές την θεωρία και νομολογία τα τελευταία χρόνια. Πάντως προς την κατεύθυνση αυτή θα ήταν σκόπιμη και η κατάργηση ποινικών κυρώσεων που συνδέονται όχι με την παραβατική συμπεριφορά του δράστη αλλά με την τέλεση φοροδιαφυγής και μόνο.

## **2.γ. Μεταβατικές διατάξεις**

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 ρυθμίζονται οι μεταβατικές διατάξεις και κυρίως η αντιμετώπιση παραβάσεων που τελέστηκαν πριν από την εφαρμογή του νέου συστήματος. Ειδικότερα, με τις παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 προβλέφθηκε ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., του Κ.Φ.Α.Σ. αλλά και του άρθρου 55 παρ. 2 (όπως ίσχυε πριν την κατάργησή τους με το ν. 4337/2015) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων ν. 4337/2015 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/97 ούτε των άρθρων 54 και 55 ν. 4174/2013, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, 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) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 ν. 4337/2015, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νομοσχεδίου. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται επίσης οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι ευνοϊκές για τον παραβάτη ρυθμίσεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση έπρεπε να υποβληθεί στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015<sup>4</sup> ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Συγχρόνως, για προφανείς λόγους προβλέφθηκε ότι ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, στα πλαίσια εφαρμογής του ευνοϊκότερου αυτού καθεστώτος.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του Κώδικα Διοικητική Δικονομίας, τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του

<sup>4</sup> Με το άρθρο 45 ν. 4410/2016 δόθηκε νέα παράταση υποβολής αιτήσεων υπαγωγής στις ευεργετικές διατάξεις έως 30/10/2016

Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη. Πρόκειται για την κατάργηση δίκης λόγω ελλείψεως αντικειμένου. Μέσα από την διατύπωση αυτή, στην ουσία επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς και ο φορολογούμενος στερείται του δικαιώματός του να αμφισβητήσει δικαστικά την κρίση της φορολογικής αρχής περί τέλεσης της παράβασης.

Από την επισκόπηση των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ένα διττό μεταβατικό σύστημα για όλες τις παραβάσεις που τελέστηκαν πριν την εφαρμογή του ν. 4337/2015. Η διαφοροποίηση εξαρτάται από το εάν έχει εκδοθεί η πράξη επιβολής της κύρωσης ή όχι. Για όλες τις παραβάσεις που τελέστηκαν υπό το προηγούμενο καθεστώς αλλά δεν έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα πράξεις, προβλέπεται η αυτόματη, και χωρίς τη συνδρομή καμίας άλλης προϋπόθεσης, επιβολή μειωμένων κυρώσεων. Αντίθετα, για παραβάσεις που έχουν ήδη εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου και είναι εκκρεμείς κατά την έννοια του νόμου, η υπαγωγή στο νέο καθεστώς μειωμένων κυρώσεων προϋποθέτει την αίτηση του φορολογούμενου, την αποδοχή από μέρους του της πράξης και την άμεση καταβολή του μειωμένου ποσού.

Η διαφοροποίηση αυτή δεν φαίνεται να βρίσκει επαρκές αιτιολογικό έρεισμα. Το τυχαίο χρονικό κριτήριο της έκδοσης της διοικητικής πράξης, μπορεί να οδηγήσει στην διαφορετική αντιμετώπιση δύο ίδιων παραβάσεων που τελέστηκαν κατά τον ίδιο χρόνο και είχαν την ίδια έκταση, απλώς και μόνο λόγω του ότι ο καταλογισμός της παράβασης εκδόθηκε ως διοικητική πράξη σε διαφορετικό χρονικό σημείο (ακόμη και για μια μέρα διαφορά!!!).

Ως εκ του λόγου αυτού τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της ισότητας. Στη νομολογία πάντως η διαφορετική αντιμετώπιση βάσει κάποιου χρονικού κριτηρίου κρίνεται κατά περίπτωση χωρίς να μπορεί να διατυπωθεί κάποιος σαφής κανόνας<sup>5</sup>. Σε κάθε περίπτωση, όμως, θα πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να επιβάλλεται από λόγους γενικότερου κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος<sup>6</sup>, ο οποίος λόγος θα πρέπει προφανώς να τελεί σε συνάφεια με το εφαρμοζόμενο κριτήριο βάσει του οποίου επέρχεται η διαφορετική αντιμετώπιση. Ειδικά στην περίπτωση της επιβολής των κυρώσεων, θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ως επαρκή δικαιολογητικό λόγο, το πραγματικό γεγονός ότι ήδη έχουν εκδοθεί οι διοικητικές πράξεις καταλογισμού και ως εκ τούτου, η υποχρέωση της διοίκησης να τροποποιήσει αυτές θα επιβάρυνε αρκετά τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Η δικαιολόγηση όμως αυτή δεν εμφανίζεται επαρκής, καθώς και πάλι η διοίκηση θα υποχρεωθεί να αναπροσαρμόσει τις πράξεις σε όσους υποβάλλουν τη σχετική δήλωση εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Η πρόβλεψη πχ ανάγκης υποβολής αίτησης δεδομένου ότι ήδη υφίσταται διοικητική πράξη, καλυπτόμενη από το τεκμήριο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, δεν θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη διαφοροποίηση, καθώς το κριτήριο διαφοροποίησης τελεί σε συνάφεια με την διάκριση. Η υποχρέωση όμως «συμβιβασμού», καταβολής ποσού και παραίτησης από τυχόν δικαστική διεκδίκηση αποτελούν προϋποθέσεις που δεν δικαιολογούνται από την αιτία διαφοροποίησης και ως εκ τούτου παραβιάζουν την αρχή της ισότητας. Υπό την εκδοχή αυτή το αρμόδιο Δικαστήριο θα πρέπει να μεταρρυθμίσει τις κυρώσεις αυτές έστω βάσει των προβλεπόμενων κυρώσεων του άρθρου 7 ν. 4337/2015 ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν τηρήθηκε η διαδικασία υποβολής αιτήματος.

<sup>5</sup> Χρυσόγονος, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, 2006, σελ. 136-137, και εκεί παραπομπές σε νομολογία.

<sup>6</sup> Χρυσόγονος, ο.π., σελ. 122.

### 3. Εφαρμογή ευνοϊκότερων κυρώσεων

Οι σταδιακές μειώσεις που επήλθαν νομοθετικά ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, έχουν γεννήσει εύλογα ζητήματα εφαρμογής των νέων και ευνοϊκότερων διατάξεων. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης ποινής απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και ότι, επομένως, πρέπει να θεωρείται γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου της οποίας την τήρηση διασφαλίζει το Δικαστήριο και την οποία ο εθνικός δικαστής υποχρεούται να σέβεται<sup>7</sup>.

Στην ελληνική όμως νομολογία δεν υπάρχει πλήρης ταύτιση για την προέλευση της αρχής αυτής. Έτσι, αν και το Συμβούλιο της Επικρατείας την αναγνωρίζει ως αρχή εφαρμοζόμενη και επί φορολογικών κυρώσεων, εντούτοις δεν υπάρχει συμφωνία ως προς την προέλευση της αρχής αυτής. Στην μάλλον κλασικότερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί φορολογικών κυρώσεων, δεν αναγνωρίζεται στην αρχή αυτή κάποιο συνταγματικό έρεισμα<sup>8</sup>. Ο χαρακτήρας του νεότερου νόμου ως επεικέστερου δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο<sup>9</sup> και εξέτασης ποιο από τα νομοθετήματα αυτά άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της, στην ελαφρότερη κύρωση<sup>10</sup>. Αυτονόητο είναι ότι για την εφαρμογή της αρχής αυτής θα πρέπει ταυτότητα των παραβατικών συμπεριφορών που αποτελούν προϋπόθεση της κύρωσης, τουλάχιστον ως προς την αντικειμενική υπόσταση αυτών<sup>11</sup>.

Η νομική βάση επί της οποίας θεμελιώνεται η αρχή έχει σημασία για το κατά πόσον σε αυτή θα προσδωθεί υπερνομοθετική ισχύ και συνεπώς δεν θα μπορεί να παραμεριστεί από αντίθετες ειδικές προβλέψεις ή σχετικές μεταβατικές διατάξεις. Ειδικά ως προς τις κυρώσεις που αποτελούν αντικείμενο της παρούσας εργασίας, ο εκάστοτε νομοθέτης προέβλεπε πάντα κάποια μεταβατική διάταξη<sup>12</sup>, η οποία επέτρεπε την υπαγωγή παλαιών εκκρεμών υποθέσεων στην νέα ευνοϊκότερη διάταξη μέσω κάποιας ειδικής διοικητικής διαδικασίας, συνήθως υπό τη μορφή της διοικητικής επίλυσης και του συμβιβασμού. Η νομολογία δέχτηκε κατ' ουσίαν την δέσμευση των Δικαστηρίων από την προβλεπόμενη διοικητική διαδικασία, κρίνοντας ότι εάν δεν τηρήθηκε αυτή δεν υφίσταται δυνατότητα για το Δικαστήριο να εφαρμόσει την ευνοϊκότερη διάταξη<sup>13</sup>. Υπό τις παραδοχές της νομολογίας αυτής και

<sup>7</sup> Βλ. συναφώς απόφαση της 3ης Μαΐου 2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3565, σκέψεις 67 έως 69, C- 45/06, 420/06. Και η γερμανική νομολογία αναγνώρισε την αρχή αυτής ως κοινοτικής προέλευσης σε υπόθεση εφαρμογής κοινοτικού δικαίου με παραπομπή στη νομολογία του ΔΕΚ βλ. BVerwG, Urteil vom 01.10.2014 - 3 C 31.13, σκ. 24.

<sup>8</sup> ΣτΕ 3348/2015, 120/2013. Συναφής είναι και η νομολογία του Αρείου Πάγου επί ποινικών κυρώσεων βλ. ΑΠ (Ποιν) 452/1999. Βλ. και Ελ. Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011, σελ. 711 και εκεί παραπομπές σε νομολογία.

<sup>9</sup> ΣτΕ (7μ) 2556/2014, ΣτΕ 4469/2014, 2957/2013

<sup>10</sup> ΣτΕ 102/2015 (Συμβ).

<sup>11</sup> Φορτσάκης- Μυλωνογιάννης, Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης, ΔΦΝ 2015, σελ. 1526.

<sup>12</sup> Βλ. άρθρο 24 ν. 2423/1997, άρθρο 66 (μετέπειτα 72) ν. 4174/2013 αλλά και άρθρο 7 ν. 4337/2015.

<sup>13</sup> ΣτΕ 3348/2015, 120/2013.

οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015 αποτελούν επιτρεπτή εξαίρεση από την ως άνω αρχή.

Η ελληνική νομολογία μέχρι στιγμής στις περιπτώσεις των φορολογικών κυρώσεων δεν δέχεται την ευρωπαϊκή – κοινοτική προέλευση της αρχής. Πάντως, βάσιμα υποστηρίζεται ότι τουλάχιστον στις κυρώσεις που συνδέονται με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ<sup>14</sup>, θα έπρεπε να τύχει εφαρμογής. Σε κάθε περίπτωση, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ο κοινοτικός χαρακτήρας της αρχής αυτής στις περιπτώσεις τελωνειακών παραβάσεων<sup>15</sup>. Σε επίπεδο εφαρμογής του ν. 2523/97 η ελληνική νομολογία έχει δεχθεί μέχρι στιγμής τον κοινοτικό χαρακτήρα της αρχής αυτής κατά την επιβολή προσθέτων φόρων<sup>16</sup>.

Πάντως υποστηρίζεται με πειστικά επιχειρήματα η άποψη, ότι η αρχή αυτή μπορεί να θεμελιωθεί και επί των συνταγματικών αρχών της ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ) και της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ.δ' Σ)<sup>17</sup>. Ήδη υπό το νέο καθεστώς του ν. 4337/2015 παρατηρείται μια παραβίαση της αρχής της ισότητας επί τη βάση ενός τυχαίου χρονικού κριτηρίου, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω. Έτσι, για δύο παραβάσεις ίδιου ύψους και ίδιας βαρύτητας που τελέστηκαν κατά το ίδιο χρονικό σημείο, μπορεί να επιβληθούν διαφορετικές κυρώσεις εκ μόνου του τυχαίου γεγονότος της ολοκλήρωσης του ελέγχου. Ειδικότερα, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015 δεν αντιμετωπίζουν κατά τρόπο ενιαίο τις κυρώσεις που αφορούν παραβάσεις τελεσθείσες υπό το παλαιότερο καθεστώς.

Πάντως ως προς το χαρακτήρα της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, φρονώ ότι δύσκολα μπορεί να υποστηρίξει κανείς την ευρωπαϊκή ή ενωσιακή προέλευση της αρχής ειδικά κατά την επιβολή φορολογικών κυρώσεων. Η νομολογία του ΔΕΚ εξέτασε την εφαρμογή της αρχής αυτής επί κυρώσεων που αφορούσαν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου. Πρόκειται δηλαδή για προσέγγιση του κοινοτικού δικαίου υπό το πρίσμα γενικών αρχών κοινοτικής προελεύσεως<sup>18</sup>. Ρητά δε στις αποφάσεις αυτές αναφέρεται η υποχρέωση του εθνικού δικαστή να εφαρμόσει την αρχή αυτή επί κυρώσεων για παραβάσεις της κοινοτικής νομοθεσίας. Φυσικά, το ΔΕΚ αναγνωρίζει την αρχή αυτή ως πηγάζουσα από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και άρα και της ελληνικής, η αναφορά όμως αυτή γίνεται κατά τρόπο γενικό χωρίς ειδική μνεία ούτε στις συνταγματικές διατάξεις ούτε σε κάποια άλλη πηγή του εκάστοτε εθνικού δικαίου. Η αναφορά όμως αυτή δεν αρκεί για να παραμερίσει την αντονομία των κρατών – μελών ως προς την θέσπιση διατάξεων για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Υπερνομοθετική ισχύ θα μπορούσε να προσδώσει στην αρχή αυτή η εφαρμογή του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ, εφόσον κριθεί ότι οι φορολογικές κυρώσεις έχουν χαρακτήρα ποινής βάσει των κριτηρίων Engel. Το ζήτημα αυτό, που έχει αποτελέσει αντικείμενο διαλόγου μεταξύ θεωρίας και νομολογίας, δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας εισήγησης και ως εκ τούτου θα εξεταστεί υπό το πρίσμα της υφιστάμενης νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, που δεν έχει δεχτεί την συνδρομή των

<sup>14</sup> Παρατ. Γ Μυλωνογιάννη σε ΣτΕ 3348/2015, σε ΘΠΔΔ 11/2015

<sup>15</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, ο.π., σελ. 711, ΣτΕ 4469/2014, 2957/2013

<sup>16</sup> ΔΕφΑθ 5263/2014, ΔΕφΧαν 360/2013

<sup>17</sup> Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, σελ. 112-113. Βλ. και ΣτΕ 2031/2013 σύμφωνα με την οποία η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης πηγάζει και από την αρχή της αναλογικότητας και εκεί παραπομπές σε νομολογία.

<sup>18</sup> Φορτσάκης- Μυλωνογιάννης, ο.π., σελ. 1525-1526.

κριτηρίων ως προς τις συγκεκριμένες παραβάσεις (ενδιαφέρον παρουσιάζει η στάση της νομολογίας ως προς την επιβολή πολλαπλών τελών λόγω τέλεσης λαθρεμπορίας που όμως δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας μελέτης)<sup>19</sup>. Ως εκ τούτου, με την μέχρι σήμερα υφιστάμενη νομολογία, η αρχή της εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης δεν μπορεί βρει το έρεισμα της στις διατάξεις της ΕΣΔΑ, ως προς την επιβολή κυρώσεων φοροδιαφυγής.

Αλλά ούτε και η αρχή της ισότητας μπορεί να αποτελέσει τη θεωρητική βάση ανάδειξης της αρχής αυτής σε συνταγματικής προελεύσεως αρχή<sup>20</sup>. Ο διαφορετικός χρόνος τέλεσης της παράβασης αποτελεί επαρκή καταρχήν δικαιολογητική βάση διαφορετικής αντιμετώπισης από πλευράς του νομοθέτη λόγω των διαφορετικών συνθηκών τέλεσης, της εξέλιξης της οικονομίας αλλά και της απαξίας που εκφράζει ο νομοθέτης για την συγκεκριμένη παράβαση το επίμαχο διάστημα.

Ως προς την επίμαχη αρχή ως έκφανση της αρχής της αναλογικότητας, όμως, θα χρειαστεί ιδιαίτερη ανάλυση που ακολουθεί:

#### 4. Αρχή αναλογικότητας

Ένα από τα ζητήματα που είχαν απασχολήσει τη νομολογία υπό το καθεστώς του ν. 2523/97, ήταν η συμβατότητα των εκεί προβλεπόμενων κυρώσεων με την συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας. Η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 §1), ενώ συγχρόνως συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί εις την άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό<sup>21</sup>.

Ο προβληματισμός που κλήθηκε να αντιμετωπίσει η νομολογία δεν ήταν ο αναμενόμενος, σχετικά με το ύψος των επιβαλλόμενων κυρώσεων αλλά με την συμβατότητα ενός αντικειμενικού συστήματος κυρώσεων χωρίς καμία δυνατότητα επιμέτρησης με την αρχή της αναλογικότητας.

Πάντως και για το ύψος των κυρώσεων, η νομολογία εφαρμόζει τον γενικό κανόνα ότι ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου

---

<sup>19</sup> Πάντως στην απόφαση του ΕΔΔΑ Jussila, 23-1-2006, γίνεται δεκτό ότι και οι φορολογικές κυρώσεις όταν έχουν αποσυνδεθεί πλήρως από τον αποζημιωτικό τους σκοπό και συνιστούν απλώς ποινολόγηση αποβλέπουσα αποκλειστικά στην αποτροπή επαναδιάπραξης της παράβασης, συνιστούν ποινικού χαρακτήρα κυρώσεις.

<sup>20</sup> Χρυσόγονος, ο.π., σελ. 136-137.

<sup>21</sup> ΣτΕ Ολ 990/2004.



σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό<sup>22</sup>.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, επί της αρχής της αναλογικότητας μπορεί να θεμελιωθεί και η υποχρέωση εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης.

Βάσει των ανωτέρω, με τις επίμαχες διατάξεις μπορούν να διατυπωθούν τρεις βασικές διαπιστώσεις ως προς την συμφωνία τους με την αρχή της αναλογικότητας:

Α) Η έλλειψη εξουσίας επιμέτρησης τόσο από την φορολογική αρχή όσο και τα Διοικητικά Δικαστήρια δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, καθώς, όπως έχει ήδη νομολογηθεί, η θέσπιση αντικιμενικού συστήματος κυρώσεων χωρίς καμία διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, δεν αποτελεί μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, όταν μάλιστα με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται συμπτώματα διαφθοράς των φορολογικών αρχών<sup>23</sup>.

Β) Από σκοπιάς ύψους των επιβαλλόμενων κυρώσεων, δεδομένου ότι είναι ηπιότερες σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι με την επιβολή αυτών δεν υπερακοντίζεται ο επιδιωκόμενος σκοπός.

Γ) Ως προς την βάση επιμέτρησης των κυρώσεων, το νέο σύστημα είναι σαφώς πιο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας. Υπό το παλιό καθεστώς, τουλάχιστον στην πλειοψηφία των κυρώσεων, βάση υπολογισμού δεν αποτελούσε το ύψος της φοροδιαφυγής αλλά το ύψος της συναλλαγής ή ακόμα και η κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. Στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, είχε διατυπωθεί η θέση ότι ευλόγως λαμβάνεται ως βάση επιμέτρησης η αξία του φορολογικού στοιχείου, καθώς αυτή συνδέεται άμεσα με το ύψος της φοροδιαφυγής<sup>24</sup>. Η θέση όμως αυτή, προφανώς, δεν είναι σωστή, τουλάχιστον όχι σε όλες τις περιπτώσεις. Αν και κατά κανόνα η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνδεόταν με σκοπούς φοροδιαφυγής, εντούτοις σε διάφορες περιπτώσεις υποκρυπτόταν κάποιος άλλος σκοπός<sup>25</sup>.

Υπό το πρίσμα αυτό, το νέο σύστημα φορολογικών κυρώσεων κατά το οποίο οι επιβαλλόμενες κυρώσεις υπολογίζονται επί τη βάσει του διαφυγόντος φόρου είτε στην φορολογία εισοδήματος είτε στον ΦΠΑ, είναι σαφώς περισσότερο συμβατές προς την αρχή της αναλογικότητας.

Δ) Μεγαλύτερο ζήτημα τίθεται, όμως, ως προς την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στο μέτρο που αυτή επιβάλλει την εφαρμογή αναδρομικά ευνοϊκότερης διάταξης. Όπως βάσιμα υποστηρίζεται, εφόσον ένα μέτρο κρίθηκε

<sup>22</sup> ΣτΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009

<sup>23</sup> ΣτΕ (7μ) 2402/2010

<sup>24</sup> ΣτΕ 2402/2010

<sup>25</sup> Παράδειγμα 1: Λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου για λήψη επιδότησης από εταιρεία που εμφανίζει ούτως ή άλλως ζημίες. Σκοπός στην περίπτωση αυτή ήταν η λήψη της επιδότησης και όχι τυχόν φορολογικό όφελος. Παράδειγμα 2: Εικονικές συναλλαγές συγγενικών εταιρειών με σκοπό τη διόγκωση του τζίρου τους είτε για να επιτύχουν καλύτερο τραπεζικό δανεισμό είτε λόγους χρηματιστηριακούς. Παράδειγμα 3: Εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όπου απλά ο πραγματικός εκδότης κωλύεται για κάποιο λόγο να ασκήσει εμφανώς την δραστηριότητα και χρησιμοποιεί συγγενικό του πρόσωπο, το οποίο όμως αποδίδει κανονικά τους φόρους.

ακατάλληλο για να επιτευχθεί ο επιδιωκόμενος με αυτό σκοπός, τότε επιβάλλεται από την αρχή της αναλογικότητας να εφαρμοσθεί το «νέο» μέτρο που κρίνεται πλέον πρόσφορο<sup>26</sup>. Άλλως υφίσταται ήδη ομολογία του νομοθέτη ότι το επιβαλλόμενο μέτρο επιβάλλεται χωρίς να τηρείται η αρχή της καταλληλότητας. Στην αιτιολογική δε έκθεση του ν. 4337/2015 ρητώς αναφέρεται ότι μέσα από τις διατάξεις αυτές η αναλογικότερη επιβολή τους. Εξάλλου και στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει γίνει δεκτό ότι η εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης επιβάλλεται από την αρχή της αναλογικότητας<sup>27</sup>. Πάντως και στην περίπτωση αναγωγής της αρχής αυτής ως εφαρμογή των αρχών της ισότητας και αναλογικότητας, υποστηρίζεται βάσιμα, ότι μπορεί και πάλι ο νομοθέτης να εισάγει αποκλίσεις εφόσον αυτές δικαιολογούνται ειδικά<sup>28</sup>. Τέτοια, όμως, ειδική αιτιολογία δεν προκύπτει ούτε από το γράμμα του ν. 4337/2015 ούτε από την αιτιολογική του έκθεση. Ως εκ τούτου, και εφόσον από την αιτιολογική έκθεση προκύπτει ότι το νέο σύστημα είναι «αναλογικότερο» και θα αυξήσει την εισπραξιμότητα των επιβαλλόμενων κυρώσεων (και άρα καταλληλότερο και αποτελεσματικότερο), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι νέες διατάξεις και επί των παλαιών παραβάσεων κατ'εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας.

Συνοψίζοντας, το νέο σύστημα κυρώσεων τελεί σε αρμονία με την αρχή της αναλογικότητας, με εξαίρεση τις μεταβατικές διατάξεις, καθ'ό μέρος με αυτές αποκλείεται η εφαρμογή του νέου «αναλογικότερου» συστήματος επί των παλαιών παραβάσεων.

## 5. Βάρος απόδειξης «εικονικότητας»

Μία ακόμη συνέπεια του νέου συστήματος κυρώσεων αποτελεί η κατανομή του βάρους απόδειξης στην περίπτωση επιβολής κυρώσεων λόγω ανακρίβειας δήλωσης φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ λόγω καταχώρησης εικονικών συναλλαγών. Υπό το καθεστώς της επιβολής κυρώσεων λόγω διαδικαστικών παραβάσεων, η νομολογία δεχόταν παγίως τον κανόνα ότι το βάρος απόδειξης φέρει, καταρχήν, η φορολογική αρχή. Περαιτέρω, δεχόταν την εφαρμογή τεκμηρίων που μετέθεταν το βάρος απόδειξης στο λήπτη του φορολογικού στοιχείου. Αντίθετα, με πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ έγινε δεκτό ότι *«Εναπόκειται στη φορολογική αρχή, η οποία έχει διαπιστώσει ότι ο εκδότης του τιμολογίου διέπραξε απάτες ή παρατυπίες να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον παραλήπτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο παραλήπτης αυτός γνώριζε ή οφείλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος έκπτωσης εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει»*<sup>29</sup>. Και ναι μεν η εν λόγω νομολογία του ΔΕΕ δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής επί παραβάσεων σχετικών με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και όχι στενά συνυφασμένων με φοροδιαφυγή ΦΠΑ, υπό το νέο όμως καθεστώς της κύρωσης του άρθρου 58 Α ν. 4174/2013, η νομολογία του ΔΕΕ θα πρέπει να τύχει εφαρμογής, καθότι πλέον η κύρωση συνδέεται στενά με το δικαίωμα έκπτωσης και θα πρέπει να τηρείται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Συνεπώς στην περίπτωση που ο

<sup>26</sup> Φορτσάκης- Μυλωνογιάννης, ΔΦΝ 2015, σελ. 1528-1529.

<sup>27</sup> ΣτΕ 2031/2013

<sup>28</sup> Δημητρακόπουλος, Εισήγηση σε ΕΣΔΙ, ανηρτημένη στο <http://www.humanrightscaselaw.gr/>

<sup>29</sup> C- 277/14 (σκ. 50).

καταλογισμός κύρωσης κατά το άρθρο 58<sup>A</sup> ν. 4174/2013 ερείδεται επί τη βάσει μη αναγνώρισης προς έκπτωσης «εικονικού» τιμολογίου, τότε η φορολογική αρχή θα πρέπει να φέρει το βάρος απόδειξης όχι μόνο της εικονικότητας αλλά και της γνώσης του λήπτη για τη συμμετοχή του στη φοροδιαφυγή<sup>30</sup>.

## 6. Επίλογος

Η επιλογή διοικητικών κυρώσεων αποβλέπουν τόσο στον κολασμό του παραβάτη όσο και στην αποτροπή της παράβασης, θα πρέπει να εξετάζεται και να αποφασίζεται με ιδιαίτερη φειδώ και πάντα υπό το πρίσμα θεμελιωδών αρχών που τυγχάνουν εφαρμοστέες και πάντα υπό το πρίσμα θεμελιωδών αρχών που τυγχάνουν εφαρμοστέες και γενικά αποδεκτές σε ότι αφορά τις «κυρώσεις» αυτές και ιδίως την αρχή της αναλογικότητας και της αρχής «ne bis in idem»

Πρώτον, διότι το ίδιο αποτέλεσμα θα μπορούσε να επιδιωχθεί μέσα από ποινικές κυρώσεις. Και ναι μεν διάφορα επιχειρήματα συνηγορούν υπέρ της διατήρησης του χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων, όπως η επιβάρυνση της ποινικής δικαιοσύνης, οι ειδικές γνώσεις των διοικητικών οργάνων αλλά και των διοικητικών δικαστών, και η διαβάθμιση της ηθικής και κοινωνικής αποδοκιμασίας<sup>31</sup>, εντούτοις τα επιχειρήματα αυτά υποχωρούν, όταν ο νομοθέτης έχει επιλέξει την συρροή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων.

Δεύτερον, διότι οι φορολογικές κυρώσεις επιβάλλονται κατά ένα σύστημα αντικειμενικό, το οποίο αν και φαινομενικά είναι «δίκαιο» λόγω της εκ των προτέρων γνώσης των συνεπειών που επιφέρουν οι φορολογικές παραβάσεις, εντούτοις η αντικειμενικοποίηση αυτή στερεί τόσο από την φορολογική διοίκηση όσο και από τον διοικητικό δικαστή την ευχέρεια να προσδιορίσει την κατάλληλη κατά περίπτωση κύρωση.

Τρίτον, διότι η θέσπιση των κυρώσεων αυτών δικαιολογείται μόνο εάν επιτυγχάνει τον αποτρεπτικό σκοπό της. Ο απλός κολασμός του παραβάτη δεν προσιδιάζει στην άσκηση διοικητικής εξουσίας. Η δημόσια διοίκηση, σκοπό έχει να επιτύχει την βέλτιστη οργάνωση αυτής. Η επιβολή κυρώσεων στους παραβάτες πρέπει να αποτελέσει μέσο για την ευόδωση του σκοπού αυτού και όχι αυτοσκοπό.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω η αποτίμηση του νέου συστήματος κυρώσεων είναι θετική. Καταρχήν, συνδέθηκε η κύρωση με την διαφυγή του φόρου και περιορίστηκαν οι διαδικαστικές παραβάσεις. Περαιτέρω, σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα επήλθε ένας εξορθολογισμός των κυρώσεων με τη μείωση του ύψους τους. Πάντως, η αναγνώριση από πλευράς του νομοθέτη της ανάγκης των αλλαγών αυτών, θα έπρεπε να συνοδευτεί και με μία διόρθωση των παλαιότερων «κακώς κείμενων» και όχι απλά να επιλεγεί μια λύση τύπου «να χρυσώσουμε το χάπι» ως προς τις παλιές παραβάσεις. Η ομολογία αποτυχίας του παλαιού συστήματος φορολογικών κυρώσεων θα πρέπει να συνοδεύεται με ριζική αναμόρφωση του συστήματος χωρίς χρονικούς περιορισμούς.

---

<sup>30</sup> Δ. Φινοκαλιώτης, Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στην πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ, σε: Β. Τζέμος (Επιμ.), Το Δημόσιο Δίκαιο μέσα από τις αποφάσεις των Δικαστηρίων, 3<sup>ο</sup> επιστημονικό συνέδριο της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, Αθήνα 1 και 2 Δεκεμβρίου 2015, 2016, σελ. 187.

<sup>31</sup> Δημητρακόπουλος, ο.π., σελ. 1.