



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός γνωμοδότησης 291 /2017

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 19^{ης} Δεκεμβρίου 2017

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Στέφανος Δέτσης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Δ 1178802ΕΞ 2017** έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Δ, Γ').

Ερώτημα: Εάν, μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., δύνανται να τύχουν εφαρμογής οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 του ΚΦΔ για παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, που διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από τα έγγραφα της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Με αφορμή υπόθεση σχετικά με την επιβολή προστίμων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 σε βάρος συγκεκριμένης επιχείρησης για έκδοση εικονικών στοιχείων ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή, που αφορούσαν χρήσεις 2005 έως και 2009, της οποίας επελήφθη και εξέδωσε απόφαση η Δ.Ε.Δ. (Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης) επί ασκηθείσης ενώπιόν της ενδικοφανούς προσφυγής, η ερωτώσα υπηρεσία διατύπωσε αντίθετη νομική άποψη ως προς το γενικότερο ενδιαφέροντος ζήτημα, εάν δύνανται να τύχουν εφαρμογής οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων, που διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, στις περιπτώσεις που η εικονικότητα των στοιχείων αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στη διάταξη του άρθρου 5 του ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία» (Α'179), όπως ίσχυε μέχρι την 26.7.2013 για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή, ορίζονταν τα εξής: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε

στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ" Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)...».

3. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής διαδικασίας» (ΚΦΔ) - (Α' 170), που δημοσιεύθηκε στις 26-7-2013, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015, δηλαδή πριν την κατάργησή της δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β του ν.4337/2015 (Α' 129/17-10-2015) ορίζονταν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 55. Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1...2 α)...β)... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο¹ ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα)... ββ)... γγ) ... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος».

4. Στις παραγράφους 30, 32 και 35 του άρθρου 72² (παράγραφοι 2, 4 και 7 του πρώην 66, που αναριθμήθηκαν με το άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4223/2015) του ίδιου Κώδικα (ΚΦΔ), με τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις», ορίζονται τα εξής:

¹ Η φράση «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» προστέθηκε με το άρθρο 48 παρ. 9 του ν. 4223/2013 (Α' 287) και κατ' άρθρο 59 παρ. 1 του ίδιου νόμου άρχισε να ισχύει από 31-12-2013.

² Σε άρθρο 72 αναριθμήθηκε, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), το αρχικό άρθρο 66.

«30. Οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα (σημείωση: άρθρα 53-62) ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 31..... 32³. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.. β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα. γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα. 35. Εξαιρετικά οι διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που

³ Οι διατάξεις του άρθρου 32 καταργήθηκαν ρητώς, από 17-10-2015, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015 (Α' 129).



διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου».

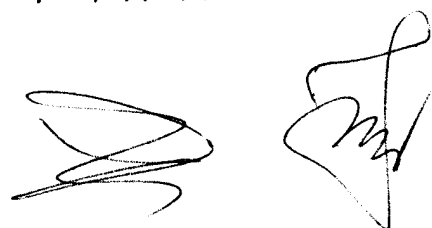
5. Τέλος, στο άρθρο 7 του ν.4337/2015 (Α' 129), ο οποίος κατατέθηκε στις 12-10-2015 και δημοσιεύθηκε στην ΕτΚ και άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), ορίσθηκαν τα εξής:

«Άρθρο 7 - Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

1...2....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(12-10-2015) 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 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...

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 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 παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και 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 διατάξεις της παραγράφου 3...

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. ...».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

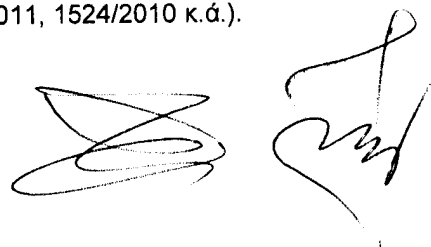
6. Πριν από τη δημοσίευση (26-7-2013) του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τις παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ίσχυαν οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, που προέβλεπαν την επιβολή προστίμου, ποσού ίσου με το διπλάσιο της αξίας του στοιχείου, όταν η αξία του στοιχείου ήταν πάνω από 1200 ευρώ. Οι διατάξεις αυτές του ν. 2523/1997, όπως άλλωστε και οι διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου νόμου, δεν προέβλεπαν ειδική ευνοϊκή μεταχείριση για τις περιπτώσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής.

7. Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας το καθεστώς των διοικητικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις τέθηκε επί νέας βάσεως σε σχέση με αυτό των αντίστοιχων διατάξεων του ν. 2523/1997 και οι διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 10) και 6 παρ. 1 του τελευταίου αυτού νόμου καταργήθηκαν (άρθρο 72 παρ. 30 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ). Ειδικότερα, για την

παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) προέβλεπαν την επιβολή προστίμου ίσου με ποσοστό 50% της αξίας του στοιχείου, για κάθε παράβαση και αν η αξία του στοιχείου ήταν μερικώς εικονική προστίμου ίσου με το μέρος της εικονικής αξίας. Περαιτέρω, όμως, με τη διάταξη της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' του τρίτου εδαφίου του ίδιου άρθρου, προβλέφθηκε, κατ' εξαίρεση, ότι όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορούσε το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύονταν ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επέφερε καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, προβλέφθηκε η επιβολή προστίμου για έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ποσού ύψους 500 ευρώ, ανά στοιχείο, με ανώτατο όριο τα 50.000 ευρώ, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η ενεργοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 αφέθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 35, στην επιλογή του υποχρέου («... εφόσον το νέο καθεστώς.... επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο...»), προφανώς διότι αν και τα οριζόμενα στο άρθρο 55 παρ. 2 πρόστιμα είναι κατά κανόνα επιεικέστερα των από τις διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 10) και 6 του ν. 2523/1997 προβλεπομένων προστίμων, εντούτοις ενδέχεται ενίοτε τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του άρθρου 55 να είναι επαχθέστερα⁴ (ΝΣΚ 32/2014).

8. Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 32 (πρώην 4) του άρθρου 72 (πρώην 66) του Κ.Φ.Δ. δόθηκε η δυνατότητα εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα να εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις εκείνες που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (ήτοι έως 26.7.2013), οι οποίες επέσυραν πρόστιμα των άρθρων (5 παρ. 10) και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές, ανά κατηγορία υποθέσεων. Για τις υποθέσεις για τις

⁴ Συναφώς, έχει κριθεί ότι η εκ μέρους του υποχρέου παράλειψη υποβολής αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. πάγια νομολογία επί του άρθρου 24§4 του ν. 2523/1997, ΣτΕ 120/2013, 3957/2012, 3955/2011, 1524/2010 κ.ά.).



οποίες δεν είχαν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, η περίπτωση α' της παραγράφου 32 προέβλεπε την υποβολή σχετικού αιτήματος εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, δε, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορούσαν να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υπέβαλλε ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 32 καταργήθηκαν ρητώς, από 17-10-2015, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015 (Α' 129).

9. Εξ άλλου, με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 (πρώην 7) του άρθρου 72 (πρώην 66) του Κ.Φ.Δ. παρασχέθηκε η δυνατότητα όπως οι προαναφερόμενες διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις εκείνες που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα αυτού (ήτοι έως 26.7.2013, χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 55), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου (ΣΤΕ 3348/2015).

10. Στη συνέχεια, με τον ν. 4337/2015 προβλέφθηκαν κατά κανόνα επιεικέστερες φορολογικές κυρώσεις σε διατάξεις οι οποίες είτε καταργούν, είτε τροποποιούν επί το επιεικέστερον κυρώσεις για περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων. Ο ν. 4337/2015, στις περισσότερες περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων που διαπράχθηκαν πριν από την ισχύ του, είτε σιωπά επί της τύχης των προηγούμενων δυσμενέστερων κυρώσεων, είτε προβλέπει τροποποίησή τους με αναδρομική ισχύ. Ειδικότερα, ο ν. 4337/2015 επέφερε από 17.10.2015 (δημοσίευση του νόμου αυτού) τις πιο κάτω τροποποιήσεις:

ι) Καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 (μέχρι και 31.12.2013) και 55 (μέχρι 26.7.2013) του ν. 4174/2013 (βλ. άρθρο 7 παρ. 6).

ii) Καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα που αυτές ίσχυαν, δηλαδή από 26.7.2013 έως και 16.10.2015 (βλ. άρθρο 3 παρ. 4 περ. β').

ii) Με το άρθρο 7 παρ. 3 ορίστηκε ότι από 17.10.2015, για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, πλέον δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται οι κυρώσεις που ειδικότερα προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 4337/2015. Ειδικότερα, οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 προβλέπουν ότι στην περίπτωση έκδοσης εικονικών στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο, ποσού ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου, ενώ όταν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσού, ίσου με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας (περίπτωση β'). Όταν δεν δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, το ποσό του προστίμου είναι ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου (περίπτωση γ').

iv) Καταργήθηκαν, από 17.10.2015 οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 (νυν 72) του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις παραβάσεις αυτές.

11 Στο ν. 4337/2015 δεν περιέχεται καμία διάταξη για τις παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων που η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και δεν προβλέπεται καμία ειδική ευνοϊκή μεταχείριση για τις συγκεκριμένες παραβάσεις. Συνεπώς, ως προς την προαναφερθείσα παράβαση, ο ν. 4337/2015 θεσπίζει επαχθέστερες ρυθμίσεις σε σχέση με αυτές των διατάξεων της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ, οι οποίες ήταν επιεικέστερες των προϊσχυουσών διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 και, επομένως, εφαρμοστέες ως επιεικέστερες.

12. Περαιτέρω, η παράγραφος 35 του ιδίου ως άνω άρθρου 72 (πρώην 66), που παραπέμπει στην εφαρμογή των διατάξεων της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ, οι οποίες προβλέπουν επιεικέστερη κύρωση για τη συγκεκριμένη παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου

όταν η εικονικότητα ανάγεται στην περιγραφή της γενόμενης συναλλαγής, δεν καταργήθηκε. Άλλωστε, βάσει της πάγιας νομολογίας για τις παραπεμπόμενες διατάξεις, στη νομοθέτηση κατά παραπομπή ο παραπέμπων νόμος είναι ανεξάρτητος από το νόμο στον οποίο γίνεται η παραπομπή και, έτσι, η τροποποίηση ή και η κατάργηση του τελευταίου αυτού νόμου δεν επιφέρει αναγκαστικά την τροποποίηση του περιεχομένου του πρώτου, ο οποίος, έχοντας αυτοτελή ύπαρξη, παραμένει αμετάβλητος, με το περιεχόμενο που είχε ο νόμος στον οποίο γίνεται η παραπομπή πριν από την τροποποίησή του. Πρέπει, όμως, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να ερευνάται το περιεχόμενο και ο σκοπός του νόμου για να κριθεί αν η τροποποίηση του νόμου στον οποίο γίνεται η παραπομπή έχει σαν συνέπεια και την τροποποίηση του περιεχομένου του παραπέμποντος νόμου (ΟλΣτΕ 610/1988, ΣτΕ 2654/2003, 1735/2002, 481/1933, 210/1939, 162/1943, 259/1944, 398/1945, 75/1949, 214/1962, 1233/1971, 1352, 1449/1971, ΝΣΚ 335/2014). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η μη κατάργηση του 72§35 δεν μπορεί να αποδοθεί σε παραδρομή του νομοθέτη, αλλά στην πρόθεσή του να διατηρήσει τη δυνατότητα εφαρμογής, ακόμη και μετά τον 4337/2015, των ευμενέστερων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. για την παράβαση της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, η μη κατάργηση του άρθρου 72§35 του Κ.Φ.Δ., που παραπέμπει ρητά στην εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 55§2περ. γ' υποπ. δδ' του 4174 και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 26-7-2013, έχει την έννοια ότι, παρά την κατάργηση της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 2, περ. γ' υποπερ. δδ' του Κ.Φ.Δ, εντούτοις η τελευταία αυτή διάταξη εξακολουθεί να ισχύει ως προς την εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 35 του Κ.Φ.Δ, ως αποτελούσα περιεχόμενο της τελευταίας.

13. Κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣτΕ: 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και

2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣτΕ 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα 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 δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 1240/2015, 4469/2014, 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5). πρβλ. ΔΕΚ απόφ. της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ: 2556/2014 (7μ).].

14. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, και παρά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για τις παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, που διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δύνανται να τύχουν εφαρμογής οι ουδέποτε καταργηθείσες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον ίδιο τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, άλλως ισχύει το πρόστιμο του 40% κατά το άρθρο 7§3β' του ν. 4337/2015 (πρβλ ΣτΕ 3348/2015, 44/2013, 1714/2012, 1524/2010, 1438/2006, 101/2003 κ.ά.).



Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

15. Και μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για τις παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων, που διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, δύνανται να τύχουν εφαρμογής οι ουδέποτε καταργηθείσες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον ίδιο τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 29^η Δεκεμβρίου 2017
Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος ΝΣΚ