

B.K.(m)

**Αριθμός 2090/2021**  
**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 13 Οκτωβρίου 2021, με την εξής σύνθεση: Σπ. Μαρκάτης, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Π. Τσούκας, Ε. Σκούρα, Σύμβουλοι, Μ. Σκανδάλη, Α. Φοβάκης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Κ. Ανδρέου.

Για να δικάσει την από 5 Ιανουαρίου 2017 αίτηση:

του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ο οποίος παρέστη με τον Χρήστο Κοραντζάνη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΕΛΟΙΝ Α.Ε.Β.Ε.», που εδρεύει στον Άγιο Ιωάννη Ρέντη Αττικής (Αβέρωφ 3), η οποία δεν παρέστη.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Διοικητής επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 560/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Μ. Σκανδάλη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον εκπρόσωπο του αναιρεσείοντος Διοικητή, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα  
Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας

./.

δεν απαιτείται κατά τον νόμο καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 560/2016 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή προσφυγή της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρείας και μεταρρυθμίστηκε η 68/26.6.2003 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου 1.1.1993 - 31.12.1993, του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (Φ.Α.Ε.) Πειραιά, με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος της εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο, ύψους 143.659.554 δρχ. ή 421.598,10 ευρώ, και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ύψους 430.978.662 δρχ. ή 1.264.794,31 ευρώ. Ειδικότερα, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιορίστηκε ο επιβληθείς με την ως άνω πράξη πρόσθετος φόρος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 24 παρ. 2 του ν. 3296/2004 (Α' 253) και 26 παρ.1 του ν. 3943/2011 (Α' 66).

2. Επειδή, κατά την έννοια των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και, ακολούθως, η παράγραφος 3 συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240), για το παραδεκτό της αιτήσεως αναίρεσεως απαιτείται, αφενός, το αντικείμενο της διαφοράς, όταν είναι χρηματικό, να μην υπολείπεται των 40.000 ευρώ και, αφετέρου, να προβάλλεται από τον αναιρεσείοντα με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθέναν από τους προβαλλομένους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, δηλαδή ζήτημα ερμηνείας διατάξεως νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου (και όχι ζήτημα αιτιολογίας συνδεόμενο με το πραγματικό της υποθέσεως), επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις της προσβαλλόμενης αποφάσεως έρχονται σε αντίθεση προς μη ανατραπείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή προς ανέκκλητη

απόφαση διοικητικού δικαστηρίου (βλ. ΣΤΕ 1365/2017 επταμ., 2598/2015 επταμ., 4163/2012 επταμ. κ.ά.). Εξάλλου, κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 2 του ν. 3900/2010, αίτηση αναιρέσεως κατά αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί, κατά τον κρίσιμο χρόνο της καταθέσεως της αιτήσεως, με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί, κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη διάταξη, υπό την προϋπόθεση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντιθέσεως διατάξεως τυπικού νόμου σε διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος (ΣΤΕ 1440-1442/2020 Ολομ., 29/2014 Ολομ.).

3. Επειδή, το ποσό της ένδικης διαφοράς, η οποία αφορά στο ύψος του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου, υπερβαίνει το οριζόμενο στο άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989 όριο των 40.000 ευρώ (βλ. και το από 79254/2016 σημείωμα προσδιορισμού φορολογικής διαφοράς της Προϊσταμένης Δικαστικού της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, σύμφωνα με το οποίο το ποσό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου ανέρχεται σε 758.876,59 ευρώ).

4. Επειδή, το άρθρο 47 του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» (Α' 125), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με άρθρο 2 παρ. 31 του ν. 2093/1992 (Α' 181) και ίσχυε κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, όριζε ότι: «1. Οι υπόχρεοι, που δεν υποβάλλουν προσωρινή δήλωση ή υποβάλλουν ανακριβή ή εκπρόθεσμη προσωρινή δήλωση, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο 5% του οφειλόμενου ποσού για κάθε μήνα καθυστέρησης. 2... 3. Το ποσοστό προσαύξησης, που ορίζεται στις προηγούμενες παραγράφους, υπολογίζεται σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης επί του οφειλόμενου φόρου, για κάθε μήνα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας καταλογιστικής πράξης, με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή με

αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου...». Ακολουθως, με τον ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179) προβλέφθηκε, στο άρθρο 1, ότι «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...] β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...]. 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας [...] τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε [...] τεσσεράμισι τοις εκατό (4,50%) για την ανακριβή δήλωση [...]. [...] 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή [...] 5 [...] 6 [...]» και, στο άρθρο 2, ότι «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. [...] 3 [...] 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος. 5 [...]»· σύμφωνα δε με το άρθρο 24 παρ. 3 του ίδιου νόμου «Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 2 για το ανώτατο όριο πρόσθετων φόρων εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 3220/2004 (Α' 15), «1. [...] 11. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: “Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) το διακόσια τοις εκατό (200%), για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί

στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται." 12. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται: α) [...] β) για το Φ.Π.Α. για τις πράξεις που γίνονται από 1ης Ιανουαρίου 2004 και μετά [...]. Στη συνέχεια, με το άρθρο 24 του ν. 3296/2004 (Α' 253) ορίσθηκαν τα παρακάτω: «1. Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: "1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης [...]." 2. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: "2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας [...] τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε [...] σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση [...]". 3. Οι δύο προηγούμενες παράγραφοι ισχύουν: α) [...] β) για το Φ.Π.Α. για τις πράξεις που γίνονται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά [...]. Ακολούθησε ο ν. 3943/2011 (Α' 66/31.3.2011), σύμφωνα με το άρθρο 26 του οποίου, «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: "4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος [...]". 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού».

5. Επειδή, με το προσβαλλόμενο κεφάλαιο της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως κρίθηκαν ως προς την επιβολή του ένδικου πρόσθετου φόρου, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: « ...κατά γενική

αρχή του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής ... προκειμένου περί παράβασης για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διάπραξης της έως το χρόνο έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης επί της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις... . Την αρχή αυτή υποχρεούται 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... και μάλιστα ακόμα και όταν η εθνική ρύθμιση απαγορεύει την αναδρομική αυτή εφαρμογή... [Ε]νόψει των ανωτέρω, νόμιμα επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή πρόσθετος φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας, λόγω του ότι αυτή υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την [ως άνω] διαχειριστική περίοδο ... όμως, ... εφαρμοστέες ως ευνοϊκότερες από τις ισχύσασες διατάξεις από το χρόνο τέλεσης της φορολογικής παράβασης μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας τυγχάνουν οι ως άνω διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 που προβλέπουν ποσοστό πρόσθετου φόρου [3%] (εκ παραδρομής στην απόφαση σημειώνεται 3,5%) για κάθε μήνα καθυστέρησης και της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011, που προβλέπει εν προκειμένω ηπιότερη κύρωση με τη θέσπιση ανώτατου ορίου πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 120%. Ως εκ τούτου ο πρόσθετος φόρος που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη λόγω ανακρίβειας της δήλωσης πρέπει να προσδιοριστεί σε ποσοστό [3%] (εκ παραδρομής στην απόφαση σημειώνεται 3,5%) για κάθε μήνα καθυστέρησης επί του οικείου φόρου (που προκύπτει με βάση την παρούσα απόφαση) την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω ανακρίβειας η ανώνυμη εταιρεία και πάντως σε συνολικό ποσοστό όχι πέραν του 120%, κατά το εν μέρει βάσιμο σχετικ[ό] λόγ[ο] της προσφυγής, με τον οποίο αμφισβητείται το κεφάλαιο του πρόσθετου φόρου».

6. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται, κατ' αρχάς, ότι το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κατ' ασφαμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 79 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97) (η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 20 του ν. 3900/2010 και εφαρμόζεται, κατά τα προβαλλόμενα, εν προκειμένω ενόψει της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου) εφάρμοσε αυτεπαγγέλτως την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης και περιόρισε τον ένδικο πρόσθετο φόρο, χωρίς να έχει προταθεί σχετικός λόγος ή να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα ούτε με το δικόγραφο της προσφυγής ούτε με το δικόγραφο προσθέτων λόγων. Κατά το αναιρεσείον Δημόσιο, με το δικόγραφο της προσφυγής είχε μεν αμφισβητηθεί το κεφάλαιο της προσβαλλόμενης πράξης που αφορούσε στον πρόσθετο φόρο, αλλά ο σχετικός λόγος αναφερόταν σε περιορισμό του επιβληθέντος ποσού βάσει της αρχής της αναλογικότητας και όχι βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του ως άνω λόγου αναιρέσεως, κατά τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν υπάρχει νομολογία επί του ζητήματος της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ., ιδίως σε σχέση με την αυτεπάγγελτη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης. Ωστόσο, ο ως άνω ισχυρισμός ερείδεται επί ασφαμένης προϋπόθεσης, διότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει (ρητή ή έμμεση) ερμηνευτική κρίση σε σχέση με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως του άρθρου 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ. (την οποία ούτε καν μνημονεύει), ούτε, άλλωστε, ως προς το ζήτημα της αυτεπάγγελτης εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης, δεδομένου, μάλιστα, ότι, όπως βεβαιώνεται στην απόφαση αυτή, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο προέβη στον περιορισμό του ένδικου πρόσθετου φόρου, κατά μερική αποδοχή σχετικού λόγου προσφυγής, με τον οποίο είχε αμφισβητηθεί το αντίστοιχο κεφάλαιο της

προσβαλλόμενης πράξεως. Επομένως, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως, με τον οποίο δεν τίθεται νομικό ζήτημα, κατά την εκτεθείσα έννοια του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, αλλά κατ' ουσίαν αμφισβητείται η εκτίμηση από το δικάσαν δικαστήριο του δικογράφου της προσφυγής ως προς το περιεχόμενο προβληθέντος λόγου περί περιορισμού του ένδικου πρόσθετου φόρου, είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος (πρβλ. ΣΤΕ 843/2021, 685/2020 επταμ., 2326/2019, 390/2018, 1629/2017).

7. Επειδή, περαιτέρω, προβάλλεται ότι δεν είναι νόμιμη η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής, εφαρμοστέες εν προκειμένω ήταν οι ευμενέστερες διατάξεις των άρθρων 24 παρ. 2 του ν. 3296/2004 και 26 παρ. 1 του ν. 3943/2011, διότι, κατά το αναιρεσίον, η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων αυτών έχει ρητώς περιορισθεί από τον ίδιο τον νομοθέτη, κατά τα οριζόμενα, αντιστοίχως, στην παράγραφο 3 (περιπτ. β) του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 (κατά την οποία η ρύθμιση της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ισχύει για τις πράξεις που γίνονται από 1.1.2005 και μετά) και στην παράγραφο 2 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 (κατά την οποία η ρύθμιση της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου έχει εφαρμογή για φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού). Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού προβάλλεται έλλειψη νομολογίας, κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, ενώ γίνεται επίκληση και της διατάξεως του άρθρου 2 του ν. 3900/2010, ως προς την, κατά τα προβαλλόμενα, κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως περί αντιθέσεως του άρθρου 26 παρ. 2 του ν. 3943/2011 προς τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης, κατά το μέρος που με τη διάταξη αυτή αποκλείεται η εφαρμογή της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου σε πράξεις προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται πριν τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού. Ο ως άνω λόγος αναιρέσεως πρέπει, ανεξαρτήτως του παραδεκτού της



προβολής του, να απορριφθεί ως αβάσιμος. Και τούτο, διότι, η παράγραφος 3 (περίπτ. β) του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 ναι μεν προβλέπει ότι η ρύθμιση της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου έχει εφαρμογή για τον Φ.Π.Α. για τις πράξεις που γίνονται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, αλλά ούτε αποκλείει ρητώς την εφαρμογή της σε προηγούμενες (της 1.1.2005) πράξεις Φ.Π.Α., ούτε έχει τη σαφή έννοια ότι επιτάσσει τέτοιο αποκλεισμό, αφενός, διότι θα επρόκειτο περί ερμηνείας συναγόμενης εξ αντιδιαστολής και, αφετέρου, επειδή από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει των αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (πρβλ. ΣτΕ 1019/2021). Εξάλλου, για τους ίδιους ως άνω λόγους έχει κριθεί ότι η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011, η οποία προβλέπει ότι η ρύθμιση της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου έχει εφαρμογή για φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δεν έχει την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή της σε ήδη εκδοθείσες πράξεις προσδιορισμού, κατ' απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης (βλ. ΣτΕ 352/2019 επταμ., 1129-1130/2019, 1413/2020). Τούτων έπεται ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 24 (παρ. 2 και 3 περιπτ. β) του ν. 3296/2004 και του άρθρου 26 (παρ. 1 και 2) του ν. 3943/2011, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας [η οποία αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου, με έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και αναλογικότητας των περιορισμών επί της περιουσίας, αλλά και γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, εφαρμοζόμενη σε υποθέσεις φορολογικών κυρώσεων που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης, όπως είναι οι διοικητικές κυρώσεις λόγω υποβολής ανακριβούς δηλώσεως Φ.Π.Α. (ΣτΕ 352/2019 επταμ.)], έχουν την έννοια

ότι εφαρμόζονται (από το διοικητικό δικαστήριο, κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου προσφυγής), η μεν πρώτη, και για προηγούμενες της 1.1.2005 πράξεις Φ.Π.Α., η δε δεύτερη, και για ήδη εκδοθείσες κατά το χρόνο δημοσίευσης του ν. 3943/2011 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Επομένως, η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως περί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 24 παρ. 2 του ν. 3296/2004 και 26 παρ. 1 του ν. 3943/2011 ως προς την ένδικη 68/2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1993, με την οποία επιβλήθηκε ο επίδικος πρόσθετος φόρος, είναι ορθή, ο δε περί του αντιθέτου ως άνω λόγος αναιρέσεως πρέπει, κατά τα ήδη εκτεθέντα, να απορριφθεί.

8. Επειδή, μη προβαλλομένου άλλου λόγου αναιρέσεως, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

**Δ ι ά τ α ύ τ α**

Απορρίπτει την αίτηση.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 20 Οκτωβρίου 2021 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 24ης Νοεμβρίου του ίδιου έτους.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Σπ. Μαρκάτης

Κ. Ανδρέου