



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα 21 Ιουνίου 2001
Αρ.Πρωτ.1059883/3379/459/0014
ΠΟΛ. 1167

Ταχ. Διεύθυνση :Σίνα 2 – 4
Αθήνα 106 72
Πληροφορίες : Β.Δεδεμάδης
Τηλέφωνα : 3647202-5
FAX : 3645413

ΠΡΟΣ: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΘΕΜΑ : «Δεν μπορεί να υπάρξει ανάλογη εφαρμογή της μείωσης κατά 50% των προστίμων ΚΒΣ και στα πρόστιμα του ΦΠΑ, που επιβάλλονται στην περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας»

Σας κοινοποιούμε την με αριθμό 26/2001 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με το αναφερόμενο θέμα, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, ως προς την άποψη της πλειοψηφίας.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στον λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σ.Α.Τ.Ε.

Κατόπιν των ανωτέρω, στην περίπτωση λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων, από τα οποία δεν μπορεί να αποδειχθεί το μέρος της εικονικής αξίας, το προαναφερόμενο πρόστιμο ΦΠΑ δεν μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), όπως αντιστοίχως ορίζεται, στην ανάλογη περίπτωση, για τα πρόστιμα του ΚΒΣ από τις διατάξεις της παραγράφου 10β, του άρθρου 5, του ν.2523/97.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η Προϊσταμένη Γραμματείας

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΑΝΤΩΝΗΣ ΠΛΟΥΜΑΚΗΣ



Σ.Α.Τ.Ε.

Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αρ.πρωτ.:1170/2000

Σ.Α.Τ.Ε.

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 26 | 2001
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Γ' Τμήμα)
Συνεδρίαση 4-1-2001

Σ.Α.Τ.Ε.

Σύνθεση

Προεδρεύων : Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Αντιπρόεδρος : Γρηγόριος Κρόμπας

Νομικοί Σύμβουλοι : Α.Τζεφεράκος, Β.Ασημακόπουλος, Σ.Πα-
παγεωργακόπουλος, Κ.Καποτάς, Π.Κιούσης,
Ι.Σακελαρίου

Εισηγητής : Στέφανος Δέτσης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Σ.Α.Τ.Ε.

Αρ.Ερωτήματος: 1045366/1804/265/0014/18-5-2000 Γενικής Δ/σης
Φορολογίας (Δ/ση 14^η Φ.Π.Α. – Τμήμα Α') του Υπουργείου
Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται, εάν είναι δυνατή η ανάλογη
εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 5 (παρ.10β) του Ν.2523/97, που
προβλέπει την μείωση κατά 50% των προστίμων του Κ.Β.Σ. και στα
πρόστιμα του Φ.Π.Α., που επιβάλλονται στην περίπτωση που δεν είναι
δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Επί του άνω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. (Γ' Τμήμα) εγνωμοδότησε,
κατά πλειοψηφία, ως ακολούθως:

Σ.Α.Τ.Ε.

I. Στο Ν.2523/1997 «Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 179 Α'), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 5: 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') (τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς....

Σ.Α.Τ.Ε.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ ΥΠ Ζ'), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας : α)β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. 1. 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%)....

Άρθρο 6: 1. Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.1642/86 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά,

ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 25: 1. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου».

II. Εξάλλου με το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1317/97, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/97, διευκρινίσθηκαν μεταξύ άλλων και τα εξής: Σ.Α.Τ.Ε.

A) στην περίπτωση που από τον έλεγχο αποδειχθεί ότι, υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση του φόρου ως λήπτης εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, κατά το μέρος της αξίας που κρίνεται εικονική ή νοθευμένη και δεν συναρτάται με την δημιουργία ή μη χρεωστικού υπολοίπου μετά από την απόρριψη της εν λόγω παράνομης έκπτωσης. Σ.Α.Τ.Ε.

B) από 11-9-1997 πρόστιμο επιβάλλεται στον λήπτη μόνον για την περίπτωση χρησιμοποίησης εικονικών και νοθευμένων στοιχείων και όχι για την χρήση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

III. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων, αλλά και από τα όσα έχουν γίνει δεκτά εκ μέρους της Διοίκησης, συνάγονται ερμηνευτικώς τα ακόλουθα:

1) Ένα εικονικό ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο με βάση το οποίο ο υποκείμενος σε Φ.Π.Α. διενήργησε έκπτωση ή έλαβε επιστροφή

φόρου ως λήπτης αυτού, μπορεί να είναι ή καθολοκληρία εικονικό ή νοθευμένο ή μερικώς εικονικό ή νοθευμένο, υπό την έννοια ότι, στην τελευταία αυτή περίπτωση, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας του φορολογικού στοιχείου που κρίνεται κατά το μέρος μόνον εικονική ή νοθευμένη.

Όταν δεν είναι δυνατός στα πλαίσια του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου, ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής ή νοθευμένης αξίας από τον φορολογούμενο που φέρει το βάρος της αποδείξεως, (ΣτΕ 3427/97) ευνόητο τυγχάνει ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν μπορεί να θεωρηθεί, προκειμένης εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, ως καθολοκληρία ή μερικώς εικονικό ή νοθευμένο κατά την προεκτεθείσα έννοια. Σ.Α.Τ.Ε.

Στην περίπτωση αυτή (περί της οποίας το υποβληθέν ερώτημα), δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά η διάταξη του άρθρου 5 (παράγραφος 10β) του Ν.2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι: α) στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή- ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης το δίκαιο αυτό αρχής της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λ.π.) και β) ο ίδιος ο φορολογικός νομοθέτης στο επόμενο άρθρο 6 του ίδιου νόμου δεν ηθέλησε να επαναλάβει για τα πρόστιμα του Φ.Π.Α., την διατύπωση του άρθρου 5 που αφορούν τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., γεγονός που υποδηλώνει την πεποίθησή του περί δύο εντελώς ανομοίων καταστάσεων, επί των οποίων δεν μπορούν να ισχύσουν οι ίδιοι κανόνες. Σ.Α.Τ.Ε.

2) Πράγματι, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου.

Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλ' ο φόρος που νόμιμα αναγράφηκε στο τιμολόγιο.

Συνεπώς, ο εκδότης τιμολογίου ή άλλου εγγράφου πώλησης, που επέχει θέση τιμολογίου, οφείλει να πληρώσει στο Δημόσιο το Φ.Π.Α. που ανέγραψε στο τιμολόγιό του (με έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφηκε στα τιμολόγια των προμηθευτών του), ενώ ο λήπτης του τιμολογίου, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές κατά νόμο προϋποθέσεις, μπορεί να εκπέσει το φόρο που αναγράφεται σε αυτά (Ν. Σκλίας, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και παραπομπές σε αλλοδαπή νομολογία).

Σ.Α.Τ.Ε.

Η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, όπως είναι λογικό, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με τη συμπαιγνία των μερών.

Σ.Α.Τ.Ε.

Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά Κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείου που αντικρίζει εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νομίμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο.

Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη της οποίας ο μηχανισμός μπορεί σχηματικά να

Σ.Α.Τ.Ε.

Σ.Α.Τ.Ε.

περιγραφεί ως εξής: ένα πρόσωπο παραδίδει ένα εικονικό τιμολόγιο σε ένα υποκείμενο στο φόρο στο οποίο αναγράφεται ο Φ.Π.Α.

Ο τελευταίος θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δεν θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο. Σ.Α.Τ.Ε.

IV. Ενόψει των προεκτεθέντων, κατά την πλειοψηφήσασα στο τμήμα γνώμη, απαρτισθείσα από τους: Χ.Τσεκούρα, Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ. και Α.Τζεφεράκο, Β.Ασημακόπουλο, Σ.Παπαγεωργακόπουλο, Κ.Καποτά, Π.Κιούση και Ι.Σακελαρίου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, η αυστηρότητα του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. επιτάσσει να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας. στον λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ~~καθ'εξοχή~~ ^{καθ'ερμηνεία} της διάταξης του άρθρου 6 παρ.1 του Ν.2523/1997. Σ.Α.Τ.Ε.

Ο Αντιπρόεδρος όμως Γ.Κρόμπας, που μειοψήφησε, διετύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Σ.Α.Τ.Ε.

Επειδή οι διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, οι οποίες προβλέπουν την μείωση του επιβλητέου προστίμου του Κ.Β.Σ. κατά 50% στην περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας του πλαστού ή εικονικού τιμολογίου. εφαρμόζονται αναλόγως και επί του διά την αυτήν αιτία επιβλητέου προστίμου στο Φ.Π.Α. καθόσον ναι μεν με την διάταξη του αρθρ.6 του ίδιου ως άνω νόμου που ορίζει την επιβολή ειδικού προστίμου. ισοπόσου με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ο λήπτης του πλαστού ή εικονικού τιμολογίου, δεν προβλέπεται ανάλογη μείωση κατά 50% όταν ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας είναι αδύνατος, όπως ορίζεται στο πρόστιμο του

Σ.Α.Τ.Ε.

Κ.Β.Σ., πλην όμως λόγω του ότι τα προβλεπόμενα για το Φ.Π.Α. πρόστιμα, επί λήψεως εικονικού στοιχείου, περιοριζόμενα μάλιστα σε περίπτωση μερικής εικονικότητας στο μέρος της αξίας που κρίνεται εικονική, τελούσι σε παρόμοια νομική κατάσταση προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου πρέπει κατ'εφαρμογήν της προμνηθείσης διατάξεως, ο περιορισμός του επιβλητέου προστίμου στον Κ.Β.Σ. να ισχύσει και στα πρόστιμα του Φ.Π.Α. Σ.Α.Τ.Ε.

Αντίθετη άποψη θα είχε ως αποτέλεσμα, κατά πρόδηλη νομική ανακολουθία, το ίδιο φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο) στον μεν Κ.Β.Σ. να θεωρείται μερικώς εικονικό, ενώ στο Φ.Π.Α. να θεωρείται εικονικό καθ'ολοκληρίαν. Σ.Α.Τ.Ε.

Συνεπώς, τόσο για την ταυτότητα του νομικού λόγου, όσο και για την εφαρμογή της αρχής της ισότητας, το πλαστό ή εικονικό στοιχείο επιβάλλεται να έχει προφανώς την αυτή μεταχείριση τόσο στο πεδίο του Κώδικα όσο και στο πεδίο τα Φ.Π.Α.

V. Επί του τιθεμένου, συνεπώς, ερωτήματος προσήκει η κατά τα άνω αναλυτικώς διδομένη, κατά πλειοψηφία, απάντηση.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

ΑΘΗΝΑ 25.1.2001

Σ.Α.Τ.Ε.

Ο Εισηγητής

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ



Χρήστος Τσεκούρας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Στέφανος Δέτσης

Γινεται Δεκτή η Κοινή ως Πλειοψηφία
Αθίνα 28/1/2001
Ο Υφ. Πρωτ. Γραφ. (Μ)

Σ.Α.Τ.Ε.

12/13
2001

Απόστολος Βασιλάκης