



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Δ/ΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

Αθήνα, 18 Σεπτεμβρίου 2006

Αριθ. Πρωτ.: 1081774/638/0015

ΠΟΛ:1110

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Μαρ. Σταρά- Σ. Παππά  
Τηλέφωνο : 210-3638389  
210- 3610065

**ΘΕΜΑ:** «Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων – Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.»

Σχετικά με το θέμα και λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία του Σ.τ.Ε. και την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, ανάλογα την περίπτωση, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**1. Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων**

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση (κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου), εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ', θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών συνι-

## Σ.Α.Τ.Ε.

στά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Στην αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

**3.** Επίσης με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 16 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 και ισχύουν σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 56 αυτού του νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (28.1.2004) και οι οποίες σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 40 αυτού του νόμου καταλαμβάνουν και τις υποθέσεις που εκκρεμούν στις φορολογικές αρχές, στα διοικητικά δικαστήρια και το Σ.τ.Ε., ορίζεται ότι δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

**4.** Το Σ.τ.Ε. ερμηνεύοντας τις προαναφερόμενες διατάξεις έκρινε με την 3270/2004 απόφασή του ότι η επιβολή από τη φορολογική αρχή ενιαίου προστίμου για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής, γιατί στην περίπτωση αυτή η εν λόγω αρχή άσκησε πλημμελώς την εξουσία επιμέτρησης του επιβλητέου προστίμου, δηλαδή θεωρώντας ότι υπάρχουν δύο παραβάσεις και ότι τιμωρούνται και οι δύο παραβάσεις, ενώ κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο για τη λήψη του εικονικού τιμολογίου, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη. Σ' αυτή την περίπτωση το διοικητικό πρωτοδικείο οφείλει αυτεπαγγέλτως να ακυρώσει την πράξη επιβολής προστίμου, χωρίς να δύναται να τη μεταρρυθμίσει, εάν δε το διοικητικό πρωτοδικείο παρέλειψε τον έλεγχο αυτό, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ελέγχει τη νομική πλημμέλεια της εν λόγω πράξης αυτεπαγγέλτως.

**5.** Μετά τα παραπάνω και προκειμένου να αποφεύγεται η ακύρωση, εξ αυτού του λόγου, των αποφάσεων επιβολής προστίμου από τα διοικητικά δικαστήρια, παρακαλούμε στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου να αναφέρετε μεν και τις δύο διαπιστώσεις (έκδοση πλαστού ή έκδοση /λήψη εικονικού ή νόθευση στοιχείου και καταχώ-

ρηση αυτού), αλλά να καταλογίζετε παράβαση μόνο για την πρώτη από αυτές (έκδοση πλαστού ή έκδοση/λήψη εικονικού ή νόθευση στοιχείου), με τη σημείωση ότι λόγω επιβολής γι' αυτή την παράβαση του προστίμου της περίπτωσης β' της παραγράφου 11 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για τη δεύτερη διαπίστωση (καταχώριση στα βιβλία).

Εννοείται βέβαια ότι με τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου θα επιβάλλεται πρόστιμο μόνο για τη συγκεκριμένη παράβαση, χωρίς να γίνεται σ' αυτές αναφορά για τη διαπίστωση για την οποία δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση.

## **II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.**

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

## Σ.Α.Τ.Ε.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετ. παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνέταιρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.

Τέλος σημειώνεται ότι το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης) παρατίθεται στην 1025532/309/0015/18.3.2003 διαταγή μας, όσον αφορά δε το περιεχόμενο της έκθεσης κατάσχεσης σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την 1119619/739/0015/ΠΟΛ.1257/23.10.1998 διαταγή μας.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ**  
**ΜΑΡΙΑ ΓΥΦΤΑΚΗ**