



**ΑΔΑ: 4106Η-4Ε**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15<sup>η</sup>)  
ΤΜΗΜΑ Α΄-Β΄

Αθήνα, 17 Νοεμβρίου 2010

**ΠΟΛ. 1164**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Δ. Ασημακοπούλου  
Τηλέφωνο : 210 3610030

**ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.**

**ΘΕΜΑ: «Αντικειμενικό σύστημα προστίμων Κ.Β.Σ. – Συνταγματικότητα αυτού».**

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας, την 2402/2010 απόφαση (Τμήμα Β΄) του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία διαβιβάστηκε από το Γραφείο του Νομικού Συμβούλου με το υπ΄ αριθ. 2463/ 21-10-2010 έγγραφο.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι ο αντικειμενικός τρόπος επιμέτρησης των φορολογικών προστίμων **δεν** αντίκειται στις διατάξεις του Συντάγματος και ειδικότερα του άρθρου 20 παρ.1 (δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας) και του άρθρου 25 παρ.1 (αρχή αναλογικότητας).

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

**ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

A.B. (Δ)

Αριθμός 2402/2010

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 2 Ιουνίου 2010 με την εξής σύνθεση: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Α.-Γ. Βώρος, Ι. Γράβαρης, Β. Καλαντζή, Εμμ. Κουσιουρής, Σύμβουλοι, Ειρ. Σταυρουλάκη, Β. Μόσχου, Πάρεδροι, Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 13 Ιουλίου 2007 αίτηση:

της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία  
που εδρεύει

η οποία παρέστη με τον δικηγόρο

που τον όρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και ήδη Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τους α) Παναγ. Κιούση, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους και β) Ιουλία Σφυρή, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 827/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της Εισηγήτριας, Παρέδρου Ειρ. Σταυρουλάκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο της αναιρεσείουσας εταιρείας, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τους αντιπροσώπους του Υπουργού, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα  
Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, για την άσκηση της υπό κρίση αιτήσεως έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ' αριθμ.2820864-6/2007 ειδικά γραμμάτια παραβόλου σειράς Α').

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 827/2007 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απερρίφθη έφεση της ήδη αναιρεσείουσας εταιρείας κατά της 12611/2005 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία απόφαση απερρίφθη προσφυγή της ως άνω εταιρείας κατά της 105/19-6-2000 πράξεως του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Νέας Ιωνίας περί επιβολής σε βάρος της συνολικού προστίμου 29.412.760 δραχμών αναφορικά με την διαχειριστική περίοδο 1999 λόγω παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

3. Επειδή, η υπόθεση εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον της επταμελούς συνθέσεως του Τμήματος κατόπιν παραπομπής με την 3768/2008 απόφαση της πενταμελούς συνθέσεως, λόγω της σπουδαιότητας του ανακύψαντος ζητήματος ως προς την συμβατότητα της διατάξεως του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/1997 σε σχέση με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και της αρχής της αναλογικότητας.

4. Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως ... υπό... δικαστηρίου..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής

φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως...». Εξάλλου, την αρχή της αναλογικότητας, η οποία απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, αναγνωρίζει ήδη ρητώς το άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Πάντως, 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 (ΣτΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009).

5. Επειδή, εξάλλου, ο ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει, στο άρθρο 5 («Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) - αντικειμενικό σύστημα») ότι «1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων... τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του ΚΒΣ, ως εξής: α.α ... α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 300.000 δραχμές... β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό

ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ κατά περίπτωση. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού ... στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε μία παράβαση.3....8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή 1.α)...ζ) Η καθεμιά καταχώριση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου, εξόδου και στοιχείου απογραφής.... 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού 2 (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...εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών...θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφ' όσον 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%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη [το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 10

παρ.8 του ν.2753/1999, Α' 249/17-11-1999, το οποίο, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του ίδιου άρθρου, εφ' όσον προβλέπει επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζεται και για παραβάσεις διαπραχθείσες μέχρι το χρόνο δημοσίευσής του ν.2753/1999, ανεξαρτήτως του χρόνου διαπιστώσεώς τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες, μεταξύ άλλων, δεν έχουν εκδοθεί από τις ως άνω αρχές οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου)]. Περαιτέρω, ορίζεται στο άρθρο 25 ότι «1. Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή...προστίμων...για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας...» και στο άρθρο 38 ότι «1...3.Οι διατάξεις των άρθρων 4...έως και 9 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος [11-9-1997] και μετά». Στο σχετικό χωρίο της οικείας εισηγητικής εκθέσεως αναφέρεται ότι η εισαγωγή του ως άνω αντικειμενικού προσδιορισμού του προστίμου για τη λήψη εικονικών στοιχείων στο διπλάσιο της αξίας του φορολογικού στοιχείου με την κατάργηση της δυνατότητας διακυμάνσεώς του, στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής, από το ισόποσο της εν λόγω αξίας μέχρι του πενταπλασίου αυτής, είχε ως σκοπό, μεταξύ άλλων, τη διαφάνεια και σαφήνεια του συστήματος, την αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, οι οποίοι πλέον μπορούν να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, ενόψει σχετικών μειονεκτημάτων του προηγούμενου συστήματος (βλ. και την έκθεση της Διευθύνσεως Επιστημονικών Μελετών της Βουλής των Ελλήνων επί του σχετικού νομοσχεδίου καθώς και την εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 10 παρ.8 του ν.2753/1999). Εξάλλου, με την παράγραφο 16 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 («...αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου...», Α' 15/28-1-2004) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 11 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με το οποίο «Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη

παράβαση για την καταχώριση εικονικών...στοιχείων, εφ' όσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου (για τη...λήψη εικονικών...), ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση», η δε παράγραφος 17 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζει ότι «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς στις φορολογικές αρχές, στα διοικητικά δικαστήρια και στο Συμβούλιο Επικρατείας υποθέσεις».

β. Επειδή, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η θέσπιση με τις ανωτέρω διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει 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, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. Επομένως, εκ του ότι επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσείουσας αντικειμενικώς προσδιοριζόμενο πρόστιμο βάσει της ανωτέρω διατάξεως του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, ζήτημα αναιρέσεως της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν τίθεται.

7. Επειδή, εξάλλου, ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992, Α' 84), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει, στο άρθρο 2 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 21 παρ. 1 του ν. 2166/1993 (Α' 137) και 2 παρ. 1 του π.δ/τος 134/1996 (Α' 105), ότι «Κάθε ημεδαπό...νομικό πρόσωπο... που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από... οποιαδήποτε... επιχείρηση, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας»... λαμβάνει... τα στοιχεία... που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό...», στο άρθρο 12 παρ. 1 ότι «Για την πώληση αγαθών...και την παροχή υπηρεσιών...εκδίδεται τιμολόγιο», στο άρθρο 18 παρ. 2, ότι «Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή... του υποχρέου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που



προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού...», στο άρθρο 30 παρ. 4 ότι «Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)... γ) ... λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά... [φορολογικά] στοιχεία...», στο άρθρο 32 παρ. 1, ότι «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα αυτού τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας...», στο άρθρο 33 παρ.4, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 παρ.2 του π.δ/τος 134/1996, ότι «Η...λήψη εικονικών [φορολογικών στοιχείων] θεωρείται ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ισόποσού αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών...» και στο άρθρο 34, όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 19 παρ.1 του π.δ/τος 134/1996 και 21 παρ. 10 του ν. 2166/1993, ότι «1. Το πρόστιμο επιβάλλεται... επί εταιρειών... περιορισμένης ευθύνης... σε βάρος του νομικού προσώπου... 2 ... με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ...».

8. Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του ΚΒΣ συνάγεται ότι η μεν λήψη κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο (του άρθρου 33 παρ.4), κατόπιν επιμετρήσεως του ύψους του από την φορολογική αρχή, η δε καταχώριση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση, διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο (του άρθρου 32 παρ.1), επίσης κατόπιν επιμετρήσεως του ύψους του από την φορολογική αρχή. Εξάλλου, η λήψη εικονικού τιμολογίου και η καταχώρισή του στα βιβλία του λήπτη αποτελούν αυτοτελείς παραβάσεις και υπό το καθεστώς του άρθρου 5 του ν.2523/1997, για κάθε μία των οποίων προβλέπεται επιβολή ιδιαίτερου προστίμου κατά τις περιπτώσεις, αντιστοίχως, β' της παραγράφου 10 και

ζ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού. Επομένως, πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής, κατά την έννοια του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999, Α'97), την οποία το διοικητικό πρωτοδικείο οφείλει και αυτεπαγγέλτως να ακυρώσει, χωρίς να δύναται να μεταρρυθμίσει αυτήν με επιβολή του κατά την κρίση του επιβλητέου προστίμου για κάθε παράβαση, εφόσον η φορολογική αρχή δεν άσκησε την ανήκουσα σ' αυτήν εξουσία επιμετρήσεως του επιβλητέου για κάθε παράβαση προστίμου (ΣΤΕ 297/2003 επταμ.). Περαιτέρω, όπως έχει ήδη κριθεί (ΣΤΕ 4181, 1769/2005, 3270/2004), πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου εξακολουθεί και υπό την ισχύ της προαναφερθείσας διατάξεως της παραγράφου 16 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 να είναι νομικώς πλημμελής διότι, στην περίπτωση αυτή, η φορολογική αρχή άσκησε, επίσης, πλημμελώς την εξουσία επιμετρήσεως του επιβλητέου προστίμου υπολαμβάνουσα ότι τιμωρούνται και οι δύο παραβάσεις της λήψεως εικονικού τιμολογίου και της καταχωρίσεώς του, ενώ, κατά την διάταξη αυτή, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο για την λήψη του εικονικού τιμολογίου, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώριση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη.

9. Επειδή, εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλομένη έγιναν δεκτά τα εξής: «Η ...[αναιρεσείουσα] κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα από 1-1-1999 έως 28-2-1999 είχε την επωνυμία αντικείμενο εργασιών τους κάθε είδους καθαρισμούς και έδρα τηρούσε δε βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ ... Κατά το [ανωτέρω] χρονικό διάστημα ... η αναιρεσείουσα φέρεται να αγόρασε από την επιχείρηση σε τριάντα επτά περιπτώσεις με ισάριθμα τιμολόγια πώλησης υλικά συνολικής αξίας, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, 13.565.198 δραχμών.

Τα υλικά αυτά εμφανίζει ότι αποθήκευσε είτε: α) στην έδρα της σε αποθήκη επιφάνειας μόνο 31 τ.μ., χωρίς να προκύπτει...ότι είχε αποστείλει στα κτίρια των οποίων είχε αναλάβει την καθαριότητα όλα τα υλικά που φέρεται ότι είχε αποθηκεύσει κατά τα έτη 1996-1998, είτε β) στους χώρους, που είχε αναλάβει να καθαρίζει και στους οποίους κατά τον αναφερόμενο στα σχετικά τιμολόγια χρόνο παραδόσεώς τους δεν υπήρχαν υπάλληλοί της...ή άλλα άτομα προς παραλαβή ούτε είχαν παραχωρηθεί από τους εργοδότες της...αποθηκευτικοί χώροι κατάλληλοι για τοποθέτηση των ποσοτήτων υλικών καθαρισμού που φέρεται ότι αγόραζε. Από την επίσκεψη του ελέγχου στις 18-10-1999 στο χώρο του καταστήματος ...της...[αναιρεσείουσας] διαπιστώθηκε ότι επάνω στα ράφια υπήρχαν μισοάδεια μεγάλα δοχεία με υλικά καθαρισμού, πράγμα που, κατά τον έλεγχο, σημαίνει ότι η... [αναιρεσείουσα] μοίραζε τις ποσότητες σε μικρότερα δοχεία και κάθε συνεργείο έπαιρνε από εκεί ό,τι και όσα χρειαζόταν για την καθημερινή εργασία του και με φορτηγάκι τα μετέφερε στους χώρους που καθάριζε... Επίσης, ... κατά το ... [προαναφερθέν] χρονικό διάστημα..., κατά το οποίο εκδόθηκαν και τα ως άνω τριάντα επτά τιμολόγια, η... [αναιρεσείουσα] φέρεται να ξοδεύει κάθε ημέρα πολύ μεγάλες ποσότητες ειδών καθαριότητας .... Με βάση τα ανωτέρω... ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ εκτίμησε ότι η ... [αναιρεσείουσα] κατά το [προαναφερθέν] χρονικό διάστημα ζήτησε και έλαβε από τη [τα προαναφερθέντα] τριάντα επτά εικονικά τιμολόγια πώλησης για ανύπαρκτες συναλλαγές..., τα οποία καταχώρισε στα βιβλία της και έτσι μείωσε τα ακαθάριστα έσοδά της και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ επί των τιμολογίων αυτών από το ΦΠΑ των εκροών της, κατά παράβαση των ... άρθρων 2 παρ.1, 7, 12, 18 παρ.2, 30 παρ.4, 32, 33 παρ.4 και 34 του π.δ/τος 186/1992... και...5 και 9 του ν. 2523/1997. Ενόψει αυτών...ο Προϊστάμενος της ως άνω ΔΟΥ...επέβαλε σε βάρος της... [αναιρεσείουσας] πρόστιμο συνολικού ποσού 29.412.760 δραχμών, το [οποίο] υπολόγισε κατ' εφαρμογή...του άρθρου 5 παρ.10

περ. β' του ν.2523/1997, και ειδικότερα στις είκοσι μία περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία κάθε τιμολογίου υπερέβαινε τις 300.000 δραχμές, στο διπλάσιο της καθαρής αξίας του κάθε τιμολογίου και στις υπόλοιπες δεκαέξι περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία κάθε τιμολογίου δεν υπερέβαινε τις 300.000 δραχμές, στο διπλάσιο της βάσεως υπολογισμού 1 για κάθε στοιχείο, η οποία..., λόγω του ότι η [αναιρεσείουσα] τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας, ανερχόταν στο ποσό των 300.000 δραχμών».

10. Επειδή, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ. 16 του ν. 3220/2004, το οποίο καταλαμβάνει και την υπό κρίση, εκκρεμή ενώπιον του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου κατά το χρόνο δημοσιεύσεως του νόμου τούτου, υπόθεση, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώριση εικονικών στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο για τη λήψη αυτών σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β του ν.2523/1997, ότι με την ένδικη πράξη της φορολογικής αρχής επιβλήθηκε το κατά την ανωτέρω διάταξη του ν. 2523/1997 πρόστιμο, το οποίο προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο, χωρίς να καταλείπεται στη φορολογική αρχή εξουσία επιμετρήσεώς του, και ότι, συνεπώς, το ότι η τελευταία υπέλαβε ότι τιμωρούνται αμφότερες οι ως άνω παραβάσεις (της λήψεως και της καταχωρίσεως των επιμάχων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της αναιρεσείουσας) ουδεμία επιρροή ασκεί στη νομιμότητα της ως άνω πράξεως, απέρριψε δε ισχυρισμό της αναιρεσείουσας περί νομικής πλημμελείας της ως άνω πράξεως συνισταμένης στην επιβολή ενιαίου προστίμου για τις ως άνω αυτοτελείς παραβάσεις. Η κρίση αυτή, κατά τα προεκτεθέντα, είναι ορθή, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση τιμωρήθηκαν μεν και οι δύο παραβάσεις (της λήψεως εικονικών τιμολογίων και της καταχωρίσεώς τους στα βιβλία του λήπτη), ενώ ήταν επιβλητέο πρόστιμο μόνο για την πρώτη απ' αυτές, τελικώς, όμως, εφ' όσον το ύψος του εν λόγω προστίμου προσδιορίσθηκε άπαξ αντικειμενικώς κατ' ορθή εφαρμογή του ν. 2523/1997, στερείται σημασίας το ότι τιμωρητέες, κατά την φορολογική αρχή, ήταν και οι δύο

παραβάσεις. Επομένως, ο μόνος περί του αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

11. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η υπό κρίση αίτηση είναι απορριπτέα.

**Δια ταύτα**

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στην αναιρεσείουσα τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται στο ποσό των εννιακοσίων είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 8 Ιουνίου 2010 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 7<sup>ης</sup> Ιουλίου 2010.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος                      Ο Γραμματέας του Β' Τμήματος

Φ. Αρναούτογλου

Ι. Μητροτάσιος