



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15η)
ΤΜΗΜΑ Β΄

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 26/4/2011

ΠΟΛ. 1093

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Δημ. Σταθάς
Τηλέφωνο : 210-3610065

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α΄), που αφορά θέματα προστίμων του Κ.Β.Σ.»

Με το ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α΄) «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», ο οποίος κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1062/1.4.2001, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του π.δ. 186/1992 - Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (παράγραφος 5 του άρθρου 8 του υπόψη νόμου), του ν. 2523/1997 - Πρόστιμα για παραβάσεις Κ.Β.Σ. (παράγραφος 4 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου), του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (παράγραφος 8 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου) και του ν. 1809/1988 - Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (παράγραφος 9 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου). Λόγω του επείγοντος της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου, αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., παρέχουμε με την παρούσα τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

1. Νέες διατάξεις (παράγραφος 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 - έναρξη ισχύος από 31.3.2011)

Πρόστιμα Κ.Β.Σ. για έκδοση αθεωρήτων στοιχείων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 προστίθενται, στο τέλος της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις), δύο νέα εδάφια. Έτσι, **από 31.3.2011**, η περίπτωση αυτή ορίζεται ως εξής (με έντονα γράμματα οι νέες διατάξεις):

«β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση. **Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.»**

2. Πεδίο Εφαρμογής - Τρέχουσες υποθέσεις

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ανάλογα αν τα εκδοθέντα αθεώρητα στοιχεία είναι εκ ή άνευ παραδρομής διευκρινίζονται τα εξής:

2.1. Έκδοση αθεωρήτων στοιχείων εκ παραδρομής

Με τις ισχύουσες διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όταν τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί **εκ παραδρομής αθεώρητα** και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

Με τις νέες διατάξεις του **τελευταίου εδαφίου** της περίπτωσης αυτής τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων. Συνεπώς, εφόσον διαπιστώνεται η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, **εκ παραδρομής**, τα οποία όπως προκύπτει από την ημερομηνία έκδοσης αυτών, είναι εντός του χρόνου εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων, καταλογίζεται γενική και όχι αυτοτελείς παραβάσεις. Στην περίπτωση, όμως, που διαπιστώνεται η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, μη καταχωρημένων στα βιβλία ενώ παρήλθε ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης επιβάλλονται αυτοτελείς παραβάσεις.

Επισημαίνεται ότι, εφόσον καταλογιστεί γενική παράβαση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και στη συνέχεια πρέπει να επιβληθούν αυτοτελείς παραβάσεις, λόγω διαπίστωσης μη καταχώρησης των εκ παραδρομής εκδοθέντων αθεωρήτων στοιχείων στα βιβλία, για την εφαρμογή των ανώτατων ορίων (οροφών) της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η αρχικά επιβληθείσα γενική παράβαση επιμετράται ως τμήμα των ανώτατων ορίων (οροφών), αντιμετωπίζεται δηλαδή ως ήδη επιβληθείσα αυτοτελής παράβαση.

Τέλος, σημειώνεται ότι, οι διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν επηρεάζονται από τις ανωτέρω μεταβολές και συνεπώς εξακολουθεί να μην επιβάλλεται πρόστιμο, όταν έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

2.2. Έκδοση αθεωρήτων στοιχείων άνευ παραδρομής

Ως γνωστόν, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), ορίζονται οι (δεσμευτικές) υποχρεώσεις του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων. Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία στις περιπτώσεις ύπαρξης φορολογικών χρεών κ.λπ. (περίπτωση α΄ της υπόψη παραγράφου) και μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων κ.λπ. (περίπτωση β΄ της υπόψη παραγράφου).

Στις περιπτώσεις, επομένως, που μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των νέων διατάξεων, διαπιστώνονταν η έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων, λόγω κωλύματος θεώρησης σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεδομένου και ότι, η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων εξ αυτού του λόγου, δεν θεωρείται εκ παραδρομής, έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την 30.3.2011, δηλαδή αυτοτελείς παραβάσεις με συντελεστή βαρύτητας 1, εφαρμοζομένων εκ παραλλήλου και των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (οροφές αυτοτελών προστίμων).

Ενδεικτικές περιπτώσεις που εφαρμόζονταν οι διατάξεις αυτές είναι:

α) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, σύμφωνα με την περίπτωση ε΄ της παραγράφου 6 της **Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2.6.2003**, δηλαδή η έκδοση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. από την πρώτη ημέρα του εβδόμου μήνα κάθε νέου διαχειριστικού έτους και εφόσον εξακολουθεί η ύπαρξη φορολογικών χρεών ή μη επίδοσης δηλώσεων, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ..

β) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 7 της **Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2.6.2003**, δηλαδή η έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων από την πρώτη ημέρα του εβδόμου μήνα κάθε νέου διαχειριστικού έτους και εφόσον εξακολουθεί η ύπαρξη φορολογικών χρεών ή μη επίδοσης δηλώσεων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ..

Σχετική για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων είναι η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1088/27.6.2006.

γ) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, γενικώς, επειδή συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.χ. ύπαρξη φορολογικών χρεών, μη υποβολή δηλώσεων).

Με τις νέες διατάξεις (τρίτο εδάφιο) της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992, όπως οι ενδεικτικά προαναφερόμενες, καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας (Σ.Β.) τρία (3), εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Επιπλέον, με το **(νέο) τελευταίο εδάφιο** της περίπτωσης αυτής, τα προαναφερόμενα ισχύουν αναλόγως και σε περίπτωση που τα ως άνω στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί αλλά η διαπίστωση αυτή (της μη καταχώρησής τους) γίνεται εντός του χρόνου της εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων οπότε εφαρμόζονται τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2.1. της εγκυκλίου αυτής.

3. Έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων - Εκκρεμείς υποθέσεις

3.1. Χρόνος ισχύος των νέων διατάξεων

Σύμφωνα με τη δικαστηριακή αλλά και τη διοικητική νομολογία, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος διαπίστωσης αυτής ή της έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) και συνεπώς ο υπολογισμός του επιβλητέου προστίμου γίνεται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον κρίσιμο αυτόν χρόνο. Με βάση τα προαναφερόμενα και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 3943/2011, οι νέες διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 31.3.2011. Επομένως, για παραβάσεις έκδοσης αθεωρήτων στοιχείων, που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή και μετά, επιβάλλονται πρόστιμα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης.

3.2. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων - Εκκρεμείς υποθέσεις

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 464/2001 γνωμοδότησή του γνωμοδότησε ότι, «επί νομοθετικής μεταβολής όμως, όταν ο νομοθέτης μεταβάλλων αντίληψη κρίνει ότι ο σκοπός (εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων) μπορεί να

επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε κρίνεται όχι μόνον άσκοπη αλλά και άδικαιολόγητη και αντίθετη με τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων. Επ' αυτής συντρέχει επιτρεπτή επί το ευμενέστερον εφαρμογή αναδρομικής ρυθμίσεως, καθ' όσον υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμουσών υποθέσεων, «τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς και αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί» (ΣΤΕ 1525/55, 2570/81, 370/83, 2672/84)». Κατόπιν των ανωτέρω θέσεων του Ν.Σ.Κ., για την επιβολή προστίμου, σχετικά με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, θα εφαρμόζονται οι επεικέστερες διατάξεις και για τις υποθέσεις που εκκρεμούν.

- Ως εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. θεωρούνται εκείνες για τις οποίες:

α. Έχουν διαπιστωθεί οι παραβάσεις και δεν έχουν εκδοθεί οι Α.Ε.Π. μέχρι και την 31.3.2011.

β. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και δεν έχουν κοινοποιηθεί μέχρι και την 31.3.2011. Θεωρείται ως εκδοθείσα η Α.Ε.Π. από τη στιγμή που έχει καταχωρηθεί στο ειδικό βιβλίο, έχει λάβει αριθμό πράξης και έχει υπογραφεί από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ..

γ. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και έχουν κοινοποιηθεί, αλλά δεν έχει παρέλθει ο χρόνος προς υποβολή αιτήματος συμβιβασμού ή άσκησης προσφυγής.

δ. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π., έχει υποβληθεί εμπροθέσμως αίτημα συμβιβασμού ή ασκηθεί εμπροθέσμως προσφυγή, αλλά δεν έχει περαιωθεί το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

ε. Επίσης, λογίζονται ως εκκρεμούσες στις Δ.Ο.Υ. και οι περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες (ε1) έχουν εκδοθεί αποφάσεις δικαστηρίων, αλλά δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης ή αναίρεσης κατ' αυτών και (ε2) έχει ασκηθεί προσφυγή και δεν έχει διαβιβαστεί στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Για τις υποθέσεις αυτές μπορεί ο φορολογούμενος να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις μέχρι την προθεσμία άσκησης έφεσης ή αναίρεσης, για την υποπερίπτωση (ε1) και εντός εύλογου χρόνου από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης στον φορολογούμενο για την υποπερίπτωση (ε2).

Για τις ανωτέρω υποθέσεις που θεωρείται ότι εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. θα γίνεται επαναπροσδιορισμός του προστίμου, εφαρμοζομένων των επεικέστερων διατάξεων.

- Επίσης, τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για τις υποθέσεις που στα πλαίσια των σχετικών διατάξεων προβλέπεται κατάργηση της φορολογικής δίκης, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού (ν.δ. 4600/1966).

3.3. Παραβάσεις που ανάγονται πριν την 31.3.2011

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις παραβάσεων που ανάγονται στο χρονικό διάστημα πριν την 31.3.2011, το δε πλήθος των εκδοθέντων αθεωρήτων στοιχείων δεν υπερβαίνει τα τρία (3), εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης β΄, της παραγράφου 8 του άρθρου 5, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης, επειδή για τις περιπτώσεις αυτές το νέο καθεστώς δεν είναι επεικέστερο.

Τέλος, για τη διαχείριση των εν λόγω παραβάσεων μέσω του συστήματος TAXIS έχει δημιουργηθεί ο κωδικός «687».

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο Υφυπουργός Οικονομικών
Δημήτριος Κουσελάς