

Αθήνα, 31/1/2012

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

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Α. Λουγκάνη
Τηλέφωνο: 210 3610065
FAX:210 3615052

ΠΟΛ 1031

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της 423/2011 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την επιβολή προστίμων, τόσο για την πλαστότητα στοιχείων, όσο και για την εικονικότητα αυτών, όταν οι συγκεκριμένες διαπιστώσεις γίνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

Σας κοινοποιούμε τη σχετική με το ως άνω θέμα υπ' αριθμ. 423/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και παρακαλούμε για την ομοιόμορφη εφαρμογή της στις σχετικές περιπτώσεις.

Με την πιο πάνω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ότι, στην περίπτωση που έχει καταλογιστεί παράβαση και έχει εκδοθεί αντίστοιχη πράξη επιβολής προστίμου για έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου και στη συνέχεια από άλλον έλεγχο προκύψει ότι το ίδιο στοιχείο ήταν ταυτόχρονα και εικονικό, θα πρέπει να εκδοθεί νέα πράξη επιβολής ιδιαίτερου προστίμου και για την παράβαση αυτή (της εικονικότητας).

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Ιωάννης Τζίμας

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 423/2011

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ Α' ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 3ης-10-2011

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ. Μέλη : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα και Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.
Εισηγήτρια : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Νομική Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ'αριθμ.πρωτ. πρωτ.Δ15Β1134688ΕΞ2010/13- 10-2010 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων - Γενική Δ/ση Φορολογίας - Δ/ση Βιβλίων και Στοιχείων (15η) - Τμήματα Β'- Α' του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται, αν πρέπει να επιβληθεί και δεύτερο πρόστιμο Κ.Β.Σ. στη περίπτωση που έχει καταλογιστεί παράβαση και έχει εκδοθεί αντίστοιχη πράξη επιβολής προστίμου για έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου και στη συνέχεια, σε μεταγενέστερο χρόνο, προκύψει ότι το ίδιο στοιχείο ήταν ταυτόχρονα και εικονικό.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως εξής:

Ι. Επ' ευκαιρία ερωτήματος, που τέθηκε στην ως άνω ερωτώσα Δ/ση του Υπουργείου Οικονομικών από τη Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 3634/12.5.2009 έγγραφο της, δημιουργήθηκε στην Υπηρεσία η αμφιβολία, αν καθ' ερμηνεία των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, σύμφωνα με τις οποίες, αν, οι παραβάσεις του ΚΒΣ και στην προκείμενη περίπτωση η έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων, αφορούν τα ίδια στοιχεία, διαπιστώθηκαν, όμως, σε διαφορετικό χρόνο, θα πρέπει να επιβληθούν δύο ξεχωριστά πρόστιμα με δύο ξεχωριστές πράξεις επιβολής προστίμου, ενώ αν είχαν διαπιστωθεί στον ίδιο χρόνο, από τον ίδιο έλεγχο, θα επιβαλλόταν ένα πρόστιμο, δηλ. για την έκδοση πλαστού και ταυτόχρονα εικονικού στοιχείου θα επιβαλλόταν ένα πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας του φορολογικού στοιχείου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.β' της παραγρ. 10 και της παραγρ.3 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997.

Όπως προκύπτει από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου το ερώτημα υποβλήθηκε με αφορμή το γεγονός ότι με το υπ' αριθμ. πρωτ. 2806/26-2-2008 δελτίο πληροφοριών της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) -Περιφερειακή Δνση Κεντρικής Μακεδονίας, η Δ.Ο.Υ. Γρεβενών διενήργησε έλεγχο, σύμφωνα με την υπ'αριθμ. 103/3-4-2008 εντολή ελέγχου και στις 23-5-2008 συντάχθηκε έκθεση ελέγχου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), με την οποία διαπιστώθηκε έκδοση μη νόμιμα θεωρημένων από την Δ.Ο.Υ. Γρεβενών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή πλαστών. Στη συνέχεια εκδόθηκε η

υπ'αριθμ.67/23.5.2008 απόφαση επιβολής προστίμου για έκδοση τριών πλαστών στοιχείων από την επιχείρηση Μ.Δ., τα δύο προς την επιχείρηση Α.Π. Μονοπρόσωπη ΕΠΕ και το τρίτο προς την επιχείρηση Π.Π. & Σία ΟΕ. Η εκδότρια επιχείρηση προσέβαλε την παραπάνω πράξη με εμπρόθεσμη προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης η οποία δεν έχει ακόμα συζητηθεί. Κατόπιν περαιτέρω ελέγχου, που διενεργήθηκε στην ίδια επιχείρηση, εστάλη στις 12.8.2008, προς τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Δ30 Τμήμα ΣΤ'), έγγραφο με αριθμ. πρωτ. 6048/12.8.2008, με το οποίο ζητούνταν στοιχεία για διασταύρωση συναλλαγών, που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2000 και 2001. Σε απάντηση, η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, με το υπ'αριθμ.4013244/5508/0030/3-9-2008 έγγραφο της, απέστειλε εκτυπώσεις στοιχείων συγκεντρωτικών καταστάσεων - προμηθευτών, που αφορούν την επιχείρηση αυτή για τις ανωτέρω χρήσεις. Σε συνέχεια των ανωτέρω εκδόθηκε από την Υπηρεσία η υπ'αριθμ.311/12.11.2008 εντολή φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2001 και από την έκθεση ελέγχου, βάσει των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, η οποία συντάχθηκε στις 9.2.2010, διαπιστώθηκε και η εικονικότητα των στοιχείων. Νέες κυρώσεις όμως δεν έχουν επιβληθεί λόγω της εικονικότητας αυτής. Εκ παραλλήλου, στις 8.2.2010 η Δ.Ο.Υ. Γρεβενών έλαβε το υπ' αριθμ. πρωτ. 1749/8.2.2010, έγγραφο από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Περιφερειακή Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας με θέμα αποστολή έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, με συνημμένη τη σχετική από 30-11-2009 έκθεση ελέγχου (αρ. εντολής 666/05, αριθμ. ΥΣΕ193309, αριθμ. υπόθεσης 1778/2009), από την οποία προκύπτει εικονικότητα των δύο πρώτων προαναφερομένων στοιχείων.

Π.- Στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 «περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλων διατάξεων» (ΦΕΚ Α', τ. 179/11-9-1997) και υπό τον τίτλο: «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα», όπως ισχύουν σήμερα, ορίζεται ότι:

«1. Όποιας 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.

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 αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: αα.....αβ.....αγ.

β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (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 Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το

επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών, β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α) έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης ή με επανάληψη αυτή ή

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητο φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις 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 διαπίστωση της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο, γ). ... δ)..

.....ε)......στ)......ζ)

η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ. Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιοδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 39 παρ.3 του ν. 1642/1986.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα Πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6..... 7

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α).....

9. Καθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρά κάτω περιπτώσεις επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α).....

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

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.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία όμοιες παραβάσεις για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως σε κάθε περίπτωση που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη καθώς και για τις παραβάσεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 8.

Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή Πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977- Κ.Φ.Σ. - (ΦΕΚ34Α') ή του Π.Δ. 186/1992- Κ.Β.Σ. νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου....»

Επίσης, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ιδίου ως άνω νόμου και υπό τον τίτλο: «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστό, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.», ορίζεται ότι:

«1. Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών...

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που

αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικό από αυτό που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Εξ' άλλου, στις διατάξεις του άρθρου 26 του ίδιου ως άνω Π.Δ. 186/1992, Κεφάλαιο ΣΤ αυτού - Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων - και υπό τον τίτλο «Διαχειριστική περίοδος», προβλέπεται ότι, η Διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα (παραγρ. 1, εδάφιο πρώτο αυτού), ορίζονται, όμως, περιπτώσεις που η διαχειριστική περίοδος, μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου, ρυθμίζονται δε οι λεπτομέρειες περί της ενάρξεως και λήξεως των διαχειριστικών περιόδων για επιτηδευματίες φυσικά και νομικά πρόσωπα.

III. 1) Απο το συνούασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι, όταν πρόκειται για γενικές παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, ανά διαχειριστική περίοδο, που κατά κανόνα περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα (άρθρο 26 ΚΒΣ- Π.Δ. 186/1992-). Όταν, όμως, πρόκειται για αυτοτελείς παραβάσεις, (παραγρ. 8, άρθρου 5 Ν. 2523/1997), και ως τέτοιες θεωρούνται και η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγρ. 10 περιπτ. β' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που τις χαρακτηρίζει «ιδιάζουσα φορολογική παράβαση», επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. Οι πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστή, ανά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Κάθε φορά, που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς παραβάσεις κατά τις διατάξεις της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίου (παραγρ. 2, περιπτ. α'), το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί με την πρώτη απόφαση επιβολής το δεκαπενταπλάσιο, με τη δεύτερη το τριακονταπλάσιο, για κάθε κατηγορία των παραβάσεων της παραγρ. 8, από δε την τρίτη φορά δεν χωρεί περιορισμός.

Περαιτέρω, σύμφωνα, με την ως άνω διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 3 του

άρθρου 5 του Ν.2523/1997, για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του ίδιου άρθρου, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Πρόκειται, δηλαδή, για ρύθμιση που δεν κάνει διάκριση μεταξύ των γενικών και των αυτοτελών παραβάσεων ή αυτών που θεωρούνται αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της ως άνω παραγρ. 10 του ίδιου άρθρου. Επακολούθησε η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 (Φ.Ε.Κ. Α'221/24-9-2002) που πρόσθεσε δεύτερο εδάφιο στην παραγρ. 3, με το οποίο προβλέπεται απορρόφηση (συγχώνευση) προστίμων, αφού ορίζει ότι, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο. Σύμφωνα δε με τη διάταξη της παραγρ. 9 του άρθρου αυτού, οι διατάξεις του, αν προβλέπουν επεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπιστώσεώς τους από τις φορολογικές αρχές, εφ' όσον δεν έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, η έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου, και ως τέτοια θεωρείται και η μη νόμιμη θεώρηση αυτού από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., είναι διαφορετική και διακεκριμένη παράβαση από την έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου και η ύπαρξη του ενός δεν αποδεικνύει αυτόματα την ύπαρξη και του άλλου, γεγονός που επιβεβαιώνει και η διατύπωση της ως άνω διατάξεως στην οποία χρησιμοποιείται διαζευκτικός σύνδεσμος. Το πλαστό φορολογικό στοιχείο εκδίδεται για υπαρκτή συναλλαγή, χωρίς βέβαια να αποκλείεται και το αντίθετο, γεγονός που συμβαίνει συχνά στην πράξη. Πάντως, κατά τα ως άνω, τα στοιχεία που στοιχειοθετούν την φορολογική παράβαση της έκδοσης πλαστού φορολογικού στοιχείου, είναι διαφορετικά από αυτά που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δημιουργείται όμως σύγχυση διότι, όταν συμπίπτουν και οι δύο παραβάσεις και διαπιστωθούν κατά τον ίδιο έλεγχο επιβάλλεται ένα πρόστιμο (πρβλ. και Νικ. Χρ. Σοφοκλέους. «Πλαστά» φορολογικά στοιχεία - εννοιολογικοί προσδιορισμοί - Εκταση της ευθύνης των εμπλεκομένων προσώπων-Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τόμος 61, σελ. 826 επ.).

Περαιτέρω, κατά την άποψη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος Βασίλειο Σουλιώτη και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτος Χρυσάφουλα Αυγερινού, Ανδρέα Χαρλαύτη, Θεόδωρο Ψυχογιού, Ευρωσύνη Μπερνικόλα και Γαρυφαλλιά Σκιάνη (ψηφοί 6), κατά την έννοια των διατάξεων των εδαφίων α' και β' της παραγρ. 3 του ως άνω άρθρου 5, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή ιδιαίτερου προστίμου ή ενός προστίμου (του βαρύτερου) όταν υπάρχουν πολλές αυτοτελείς πράξεις ή παραλείψεις των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (παραβάσεις Κ.Β.Σ.), που αφορούν το ίδιο φορολογικό στοιχείο, είναι ο χρόνος της διαπιστώσεως της παραβάσεως από τον οικείο έλεγχο. Όταν λοιπόν διαπιστώνεται η παράβαση, κατά τη διάρκεια διαφορετικού ελέγχου εντός της ίδιας χρήσεως, τότε επιβάλλεται για κάθε παράβαση (πράξη ή παράλειψη) ιδιαίτερο πρόστιμο, ακόμα κι αν αφορά το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο. Σύμφωνα με την ερμηνευτική αυτή προσέγγιση, το ίδιο ισχύει πολύ περισσότερο και όταν διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο, αλλά και σε διαφορετική χρήση διαφορετικές παραβάσεις του ΚΒΣ, οπότε και τότε επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε μία από αυτές. Όταν, όμως διαπιστώνονται στον ίδιο έλεγχο περισσότερες παραβάσεις (πράξεις ή παραλείψεις) που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ήτοι το κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή ενισχύεται

και από την εισηγητική έκθεση του ν. 3052/2002 (άρθρο 9§1), στην οποία ως μόνο κριτήριο για την επιβολή ενός προστίμου κατά τη διαπίστωση περισσότερων παραβάσεων που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, αναφέρεται το γεγονός ότι η διαπίστωση αυτών έλαβε χώρα κατά τον ίδιο έλεγχο (και όχι κατά τον ίδιο χρόνο)

Όπου ο νομοθέτης ήθελε να μην επιβάλλεται δεύτερο πρόστιμο το αναφέρει ρητά, όπως συμβαίνει και με την περίπτωση του τελευταίου εδαφίου της παραγρ. 11, του άρθρου 5, όπου ορίζεται ότι, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώριση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περιπτ. β' της προηγούμενης παραγράφου (έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων...), ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση, ενώ στην προκείμενη περίπτωση, επίσης ρητά ορίζει ότι πρέπει να επιβληθεί και δεύτερο πρόστιμο.

Η Νομική Σύμβουλος του Κράτους Γαρυφαλλιά Σκιάνη διατύπωσε την περαιτέρω αιτιολογία ότι η άποψη αυτή της πλειοψηφίας τελεί υπό την αυτονόητη προϋπόθεση ότι η φορολογική Αρχή δεν ηδύνατο να διαγνώσει κατά τον πρώτο έλεγχο τόσο την πλαστότητα όσο και την εικονικότητα του αυτού βιβλίου και στοιχείου, διότι άλλως ο φορολογούμενος στερείται του δικαιώματος του να τύχει του ενιαίου προστίμου. Άλλωστε ουδείς νόμιμος λόγος συντρέχει ώστε η φορολογική Αρχή, εάν ηδύνατο να διαπιστώσει και τα δύο, πλαστότητα και εικονικότητα του αυτού στοιχείου, κατά τον πρώτο έλεγχο, να αναβάλει για μεταγενέστερο έλεγχο την διαπίστωση της εικονικότητας, με αποτέλεσμα να επιβληθεί στον φορολογούμενο αυτοτελές πρόστιμο γι' αυτήν.

Κατά την άποψη όμως της μειοψηφούσας Νομικής Συμβούλου του Κράτους Στυλιανής Χαριτάκη, (ψηφός 1), κατ' ορθή ερμηνεία της παραγράφου 3 του ως ανω άρθρου, λαμβανομένου υπόψη και του σκοπού στον οποίο αποβλέπει η θέσπιση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δηλ. στη, κατά τρόπο αντικειμενικό, επιβολή των προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι το στοιχείο του χρόνου που συνεπάγεται τη διαφοροποίηση, ως προς το επιβλητέο για κάθε πράξη ή παράλειψη πρόστιμο, αφορά στον χρόνο διάπραξης της παράβασης ή/και παράλειψης και όχι στον χρόνο που τα ελεγκτικά όργανα διαπίστωσαν το γεγονός. Υπό την αντίθετη εκδοχή, στη περίπτωση συντρεχουσών παραβάσεων ή/και παραλείψεων που αφορούν στο αυτό φορολογικό στοιχείο, η επιβολή του προσήκοντος προστίμου (δηλ. του βαρύτερου αν η διαπίστωση των συντρεχουσών παραβάσεων είναι αποτέλεσμα ενός μοναδικού ελέγχου ή η επιβολή όλων των προστίμων που αναλογούν στις διαπιστωθείσες σε διαφορετικούς ελέγχους παραβάσεις), εξαρτώμενη από το τυχαίο γεγονός της ενδελέχειας ή μη του πρώτου ελέγχου, διακυβεύει την αντικειμενικότητα του συστήματος επιβολής προστίμου και παρέχει πρόσφορο έδαφος συναλλαγής μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένων. Το γεγονός, πάντως, μεταγενέστερης διαπίστωσης επιπλέον συντρεχουσών παραβάσεων που αφορούν στο αυτό φορολογικό στοιχείο, κατά τη μειοψηφούσα άποψη, δεν κωλύει τη φορολογική αρχή να προβεί στη βεβαίωση των αντίστοιχων παραβάσεων και την επιβολή των προβλεπόμενων για αυτές κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένης και της επιβολής του προσήκοντος βαρύτερου προστίμου και τη βεβαίωση του αναλογούντος προς συμπλήρωση αυτού ποσού.

IV. Κατόπιν των παραπάνω επί του τεθέντος ερωτήματος το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι στην περίπτωση που έχει καταλογιστεί παράβαση

και έχει εκδοθεί αντίστοιχη πράξη επιβολής προστίμου για έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου και στη συνέχεια, από άλλον έλεγχο, προκύψει ότι το ίδιο στοιχείο ήταν ταυτόχρονα και εικονικό, θα πρέπει να εκδοθεί νέα πράξη επιβολής ιδιαίτερου προστίμου και για την παράβαση αυτή.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ Αθήνα, 9-11-2011

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ Βασίλειος Σουλιώτης Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ Χρυσαφούλα Αυγερινού Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Γίνεται αποδεκτή
Αθήνα, 23-1-2012

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΑΝΤΕΛΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ

www.sale.gr