

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 319 /2003

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 26-6-2003

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Θεμ.Αμπλιανίτης, Σπ.Σκουτέρης, Αλεξ. Τζεφεράκος,
Βλ.Ασημακόπουλος Σπυρ.Δελλαπόρτας, Φωκ.Γεωργακόπουλος,
Κων.Καποτάς, Π.Κιούσης, Χρυσ.Αυγερινού, *Νομικοί Σύμβουλοι.*

Εισηγητής: Μιχαήλ Τζουβάρας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αρ.Ερωτήματος : 1083828/608/0015/10-10-2002 της Γενικής Δ/νσης
Φορολογίας - Δ/νση 15^η Βιβλίων και Στοιχείων - Τμήμα Β'.

Περίληψη Ερωτήματος: Εάν κατά την επανάληψη διαδικασίας προς
έκδοση νέας αποφάσεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ (τρίτης κατά σειρά) μετά
την ακύρωση των δύο προηγούμενων αποφάσεων από το αρμόδιο
δικαστήριο ως νομικώς πλημμελών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεσμεύεται

να επιβάλλει: α) Πρόστιμο 10.000.000 δρχ. (29.411,76 Ευρώ) ισόποσο εκείνου που επιβλήθηκε με την πρώτη απόφαση και σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης (άρθρο 33 παρ.4 Π.Δ. 186/1992).

β) Πρόστιμο 4.238.000 δρχ. (12.464,71 ευρώ) ισόποσο αυτού που επιβλήθηκε με τη δεύτερη απόφαση και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 24 παρ.4 του Ν.2523/1997, επειδή προβλέπουν επεικέστερη μεταχείριση και χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς

γ) Πρόστιμο κατά την κρίση του και μη δεσμευόμενος από τα ποσά των προστίμων που επιβλήθηκαν με τις ακυρωθείσες προηγούμενες αποφάσεις και σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Επί του ανωτέρω Ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Ι. Στο άρθρο 33 παρ.4 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 19 Π.Δ/τος 134/1996 και στα άρθρα 5 και 24 παρ.1 του Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη Φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις - ΦΕΚ Α΄ 179», ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 33 παρ.4

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του

ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή του ανωτάτου ορίου προστίμου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32, στην αντίθετη περίπτωση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις και για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από την 1 Ιουλίου 1992 μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος προεδρικού διατάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους Προϊσταμένους των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις ειμβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσής του δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος προεδρικού διατάγματος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, οπότε καταργείται η σχετική φορολογική δίκη, ακολουθουμένης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης».

Άρθρο 5 Ν.2523/97

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), 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.....».

Άρθρο 24 παρ.4 Ν.2523/97

«4. Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης της ισχύος των σχετικών διατάξεων του παρόντος, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊστάμενους των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά τον ως άνω χρόνο έναρξης ισχύος των σχετικών διατάξεων δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ κρίνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5, εφόσον προβλέπουν επεικέστερη μεταχείριση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις υπόψη διατάξεις, ακολουθουμένης της διαδικασίας του ν.δ/τος 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α'). Σε κάθε περίπτωση κατά την πιο πάνω διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο από είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου που αρχικά επιβλήθηκε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Επίσης οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν.1642/1986, όπως ισχύει.

Προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής είναι η εφάπαξ καταβολή του ποσού που προκύπτει κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού. Μπορεί όμως ο φορολογούμενος να καταβάλει το πιο πάνω ποσό σε έξι (6) ισόποσες δόσεις από τις οποίες την πρώτη πριν από την υπογραφή του σχετικού πρακτικού και τις υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, εφόσον προσκομίσει προσωπική επιταγή για το συνολικό ποσό των πέντε (5) οφειλόμενων δόσεων. Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών εκτός από την τελευταία».

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:

Για να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 24 παρ.4 Ν.2523/97, η οποία προβλέπει ευμενέστερη φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση διαπράξεως φορολογικών παραβάσεων, πρέπει ο ενδιαφερόμενος να υποβάλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., με την οποία θα

ζητεί τη διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, σύμφωνα με τη διαδικασία του Ν.Δ. 4600/66.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν έχει τη δυνατότητα οίκοθεν να εφαρμόσει την εν λόγω διάταξη.

Εάν ο ενδιαφερόμενος δεν υποβάλει αίτηση ή την υποβάλει εκπρόθεσμα, τότε δεν μπορεί να επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς και η υπόθεση θα κριθεί με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης (ΣτΕ 100/2003, Γνωμ. ΝΣΚ 464/2001).

Κατά τα διδόμενα στο ερώτημα πραγματικά περιστατικά η φορολογούμενη εταιρεία δεν υπέβαλε αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και επέλεξε την συνέχιση της δίκης και την έκδοση αποφάσεως από το διοικητικό δικαστήριο επί της ασκηθείσας προσφυγής της. Κατά συνέπεια ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μετά την ακύρωση ως νομικώς πλημμελούς της αποφάσεώς του, κατά την επανάληψη της διαδικασίας στη νέα απόφασή του επιβολής προστίμου δεν θα εφαρμόσει τη διάταξη του άρθρου 24 Ν.2523/97, η οποία προβλέπει ευμενέστερη φορολογική μεταχείριση.

II. Ζήτημα γεννάται όμως εν προκειμένω εάν κατά την επανάληψη της διαδικασίας ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεσμεύεται με τη νέα απόφασή του να επιβάλει το ίδιο ποσόν προστίμου που είχε καταλογιστεί με την ακυρωθείσα πρώτη απόφασή του (29.411,76 Ευρώ), λόγω νομικής πλημμελείας (επιβολή ενιαίου προστίμου για δυο διαφορετικές παραβάσεις) ή δεν υφίσταται πλέον καμμία δέσμευση και μπορεί κατά την ελεύθερη κρίση του να καταλογίσει νέο ποσόν προστίμου, διαφορετικό από εκείνο της προηγούμενης αποφάσεώς του, πάντως όμως σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Γίνεται δεκτών ότι η τελεσιδικώς ακυρωθείσα καιολογιοτική πράξη θεωρείται έκτοτε ως ανίσχυρη, ως εξ' υπαρχής ουδέποτε εκδοθείσα, μη υφισταμένη πλέον στο νομικό κόσμο και συνεπώς ουδεμία έχουσα έννομη συνέπεια μεταξύ των διαδικιών (ΣτΕ 4637/95, 3739/88, 1660/80, Γνωμ. ΝΣΚ 405/78, 167/93).

Επίσης ότι η φορολογική αρχή, πέραν από την άσκηση των κατά νόμον ενδίκων μέσων, μπορεί να εκδόσει νέα πράξη απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική (ΣτΕ 5133/95, 4007/83, 3561, 2685, 1258/82, 52/82 Γνωμ. ΝΣΚ 274/2000, 464/2001).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση του Ερωτήματος η νέα αυτή πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί να έχει ίδιο περιεχόμενο με την προηγούμενη (εν προκειμένω καταλογισμό ίδιου ποσού προστίμου), μπορεί όμως να έχει και διαφορετικό, αφού η υπόθεση θα κριθεί πλέον εξ' υπαρχής, δεδομένου ότι οι τελεσιδικώς ακυρωθείσες καταλογιστικές πράξεις λόγω νομικής πλημμελίας, θεωρούνται ως ουδέποτε εκδοθείσες.

Κατόπιν τούτου κατά την επανάληψη της διαδικασίας, στη νέα απόφασή του ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα επιβάλει ποσόν προστίμου κατά την ελεύθερη κρίση του, χωρίς να δεσμεύεται από το ύψος των προστίμων των ακυρωθεισών προηγούμενων αποφάσεών του.

III. Ενόψει των προεκτεθέντων, στο ανωτέρω υποβληθέν από την υπηρεσία ερώτημα, το ΝΣΚ (Β Τμήμα) γνωμοδότησε τα ακόλουθα:

Κατά την επανάληψη της διαδικασίας, μετά την ακύρωση ως νομικώς πλημμελών των εκδοθεισών αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στη νέα απόφασή του θα καταλογίσει ποσόν προστίμου κατά την ελεύθερη κρίση του, μη δεσμευόμενος από τα ποσά των προστίμων των προηγούμενων ακυρωθεισών αποφάσεών του,

σύμφωνα όμως με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της προκειμένης παράβασης.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 16.9.2007

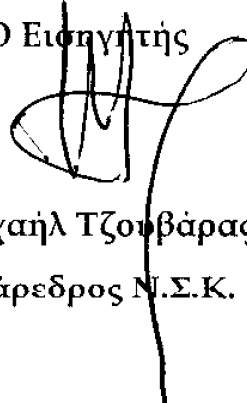
Ο Πρόεδρος



Χρήστος Τσεκούρας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής



Μιχαήλ Τζουβάρας
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.