



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 291/2011
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 20ης Ιουνίου 2011**

Σύνθεση:

- Πρόεδρος :** Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.
Μέλη : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός Κωνσταντίνος, Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη και Δήμητρα Κεφάλα, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους
Εισηγήτρια: Χρυσαφούλα Αυγερινού, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ'αριθμ.πρωτ.1019105/1997/ΔΕ-Α΄/4-2-2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων – Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων – Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Α΄, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας – Δ/ση Κ.Β.Σ. – Τμήμα Α΄ – του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται, αν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., λόγω εκδόσεως ή λήψεως εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υποχρέου.

I. Από το ως άνω έγγραφο του ερωτήματος προκύπτουν τα εξής:

Η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται για το αν η υπ' αριθμ. 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την διαταγή ΠΟΛ.1113/2007 στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., με την οποία το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ότι, η φορολογική αρχή δεν δύναται να επιβάλλει πρόστιμα Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, τυγχάνει γενικής εφαρμογής, δηλαδή αν καταλαμβάνει όχι μόνο τους κληρονόμους του ανωτέρω, αλλά και τους κληρονόμους των αποβιωσάντων γενικώς φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα αν είναι υποκρυπτόμενα ή όχι πρόσωπα σε έκδοση ή λήψη τέτοιων φορολογικών στοιχείων. Επισημαίνεται δε στο ίδιο το έγγραφο του ερωτήματος ότι, οι Δ.Ο.Υ. και μετά τη γνωμοδότηση αυτή συνέχιζαν και συνεχίζουν να επιβάλλουν τέτοιου είδους πρόστιμα σε βάρος κληρονόμων αποβιωσάντων φυσικών προσώπων.

Κατόπιν των ανωτέρω υποβλήθηκε το προαναφερθέν ερώτημα

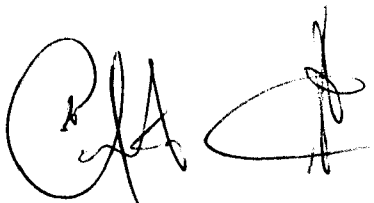
II. Επί του ως άνω ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. Στις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, όπως ισχύουν και υπό τον τίτλο: «*Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – αντικειμενικό σύστημα*» **ορίζεται ότι:**

«1.Όποιος 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:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.....

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 την 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 Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών...3..... 4. 5. 6. 7.....

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 ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

.....

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.....

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής.

ζ) Η κάθε μία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής.

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων, δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλία ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

ιγ) Η κάθε μη υποβολή στοιχείων για τις συναλλαγές πετρελαίου της παραγράφου 7 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής βαρύτητας έχει αριθμητική τιμή δέκα (10).

9. Κάθε 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



4 

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.

Κατ' εξαίρεση για μεν τις παραβάσεις των περιπτώσεων ιδ' και ιε' της προηγούμενης παραγράφου το ανώτατο όριο του προστίμου ανά έτος που αφορούν αυτές δεν μπορεί να υπερβεί το τριακονταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. 1, για δε τις παραβάσεις της περίπτωσης ιγ' της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρούσας.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 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) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των «χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ» επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

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 ιδιαίζουσα 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.....



γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών.

Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες - λήπτες των στοιχείων.

11 (5). 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 έκδοσης φορολογικών στοιχείων 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

 6 

προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση...»

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου και υπό τον τίτλο: «Επιβολή προστίμων-Διοικητική επίλυση της διαφοράς», **ορίζεται ότι:**
«1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στα κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.....»

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.....

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν.2238/1994. Για τα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος...».

Αντίστοιχες διατάξεις υπήρχαν και στο άρθρο 34 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

2. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος, ερμηνεύοντας τις παραπάνω διατάξεις του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 34, 35, 1710, 1846 και 1885 του Α.Κ., μεταξύ άλλων, δέχτηκε ότι: «...οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο, ως μέσο διοικητικού εξαναγκασμού, συνιστούν επαχθείς διοικητικές πράξεις, με τις οποίες επιτυγχάνεται η προστασία του δημοσίου συμφέροντος και από τη νομική φύση τους συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις. Τ' ανωτέρω δε ισχύουν ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, κατά κανόνα δεν απαιτείται για την επιβολή τους υπαιτιότητα του φορολογούμενου ή συνδρομή κακής πίστης ή πρόθεση φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του ν. 2523/1997 καθιερώνεται ως βασική αρχή ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής προστίμων σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση του Κ.Β.Σ. Από τις αυστηρώς τυπικού χαρακτήρα (πρβλ. ΣΤΕ 1682/1996) διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ήτοι: παρ. 1,12 παρ. 1,9, 30 παρ. 7, 32 παρ. 1 και 33 παρ. 1,4 του π.δ. 186/1992), σε συνδυασμό προς τα οριζόμενα στο άρθρο 31 παρ.1 περ. ζ' του προϊσχύσαντος ν. 1591/86, πράγμα που, για την ταυτότητα, του νομικού λόγου, ισχύει και για τα αντίστοιχα πρόστιμα του ν. 2523/1997, σαφώς συνάγεται ότι η μη επακριβής τήρηση των ανωτέρω διατάξεων συνιστά τυπική παράβαση και επισύρει αυτόματα τις εκεί προβλεπόμενες κυρώσεις, κατά δέσμια ενέργεια της φορολογικής αρχής, χωρίς δηλαδή ν' απαιτείται για την επιβολή και θεμελίωση τους η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως είναι η υπαιτιότητα του παραβάτη ή επέλευση ζημίας στο Δημόσιο λόγω της παραβάσεως (πρβλ. ΣΤΕ 3333/99, ΣΤΕ 1562/79), ούτε και να αποκλείεται η ύπαρξη παραβάσεως εκ του μεγέθους αυτής, της άγνοιας ή της παραδρομής ή της πλάνης του παραβάτη (πρβλ. ΣΤΕ 1253/92, 3278/92 κ.α)...»

Περαιτέρω, τα πρόστιμα του άρθρου 5, παρ.10, περίπτωση β' του ίδιου νόμου, λόγω εκδόσεως ή λήψεως εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, που αποτελούν τυπικές παραβάσεις και προσδιορίζονται στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς τους μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, αποσκοπούν, εκτός από τον κύριο σκοπό τους που είναι, κατά την οικεία εισηγητική έκθεση, η αποφυγή της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων και στον κολασμό του παραβάτη, όπως και στην αποτροπή παρομοίων παραβάσεων, ανεξάρτητα από το ότι δύνανται πιθανόν να θεωρηθούν και κυρώσεις «ποινικής φύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 6 παραγρ.1 της ΕΣΔΑ, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας, που μπορεί να έχουν, κατά περίπτωση (βλ.ΣΤΕ 2402/2010 τμ. Β' - 7μελούς συνθέσεως – με παραπομπές σε προγενέστερη νομολογία του Σ.τ.Ε και Δ.Ε.Κ.), δεδομένου ότι η βεβαίωση και η καταβολή τους γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 74 επ.) και μπορεί να οδηγήσουν και στην κατάσχεση της περιουσίας του φυσικού προσώπου, αφού εισπράττονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 –ΚΕΔΕ- (βλ. συναφώς και



8 

ΣΤΕ 689/2009, 1562/1979, που αφορά πρόστιμα Κ.Φ.Σ., Ε.Δ.Δ.Α. – υπόθεση Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδος (93/1996/712/909) – απόφαση της 24 Σεπτεμβρίου 1997 σκ.18, 32, 33, 34, 35, υπόθεση Χατζηνικολάου κατά Ελλάδος (προσφυγή 33997/06) απόφαση της 21-2-2008 σκ.19, 20, υπόθεση Μαμιδάκης κατά Ελλάδας (προσφυγή 35533/04), απόφαση της 11 Ιανουαρίου 2007 σκ.19,20,21, υπόθεση Γιαννετάκη ... κατά Ελλάδας (προσφυγή 29829/05) απόφαση 6-12-2007 σκ. 18, 19).

Επομένως και επιπροσθέτως, επειδή τα πρόστιμα αυτά, όπως και όλα τα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβάλλονται ανεξαρτήτως διαπιστώσεως ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου και ούτε, βεβαίως, είναι αντίστοιχα κάποιας τυχόν τέτοιας ζημίας αυτού, σε καμία περίπτωση δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, όπως ορθά δέχθηκε και το Ν.Σ.Κ. με την 551/2006 γνωμοδότησή του και κατά συνέπεια, ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου.

Άλλωστε, σκοπός της επιβολής προστίμου δεν είναι και δεν μπορεί κατά το Σύνταγμα να είναι εισπρακτικός, αλλά αποτελεί, κατά τα προαναφερθέντα, εκδήλωση των αρμοδίων, καθ' ύλην και κατά τόπον, οργάνων του κράτους δικαίου προς προστασία της εννόμου τάξεως και σωφρονισμό των διοικουμένων (ειδική πρόληψη) ή και των λοιπών διοικουμένων (γενική πρόληψη) –βλ. και Ι.Κ. Δρυλλεράκη: *«Πολλαπλάσια πρόστιμα για επανειλημμένες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. της αυτής χρήσεως»*, με παραπομπές σε συναφή συγγράμματα – Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 1998 σελ. 905 επ.).

Τα ανωτέρω έγιναν δεκτά ως προς όλα τα διοικητικά πρόστιμα γενικά και με την μεταγενέστερη γνωμοδότηση του ΣΤ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. υπ' αριθμ.32/2009, η οποία έχει ήδη γίνει αποδεκτή, με την από 18-12-2009 επισημειωματική πράξη του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία: *«...στις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών προστίμων, στις οποίες εμφανίζεται παράβαση, χωρίς αντίστοιχη ζημία του Δημοσίου, (βλ. Β. Παπαχρήστου. Λαθρεμπορία και Τελωνειακές παραβάσεις ενθ. Ανωτέρω, σελ. 140) ή η τυχόν επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων καταλογιστικών πράξεων, τα εν λόγω πρόστιμα δεν φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα, αλλά προσωποπαγή τοιούτον, σκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μιας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει*

νόμιμη περίπτωση επιβολής αυτών σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος προσώπου (βλ. ΣΤΕ 1266/03, 3676/88).


Στις περιπτώσεις αυτές, μετά τον θάνατο του παραβάτη, εξέλιπε ο σκοπός επιβολής του διοικητικού προστίμου, θα ήταν δε πέραν της αληθούς βουλήσεως του νομοθέτη να επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα σε βάρος των κληρονόμων, αφού δια της τιαούτης επιβολής δεν υπηρετείται ο αναφερθείς νομοθετικός σκοπός της θέσπισης αυτών...».

Σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από τα προεκτεθέντα και όσα έγιναν δεκτά με τις ανωτέρω γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, από την σαφή διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997 και ιδίως της παραγράφου 1 καθώς και της παραγρ. 1 του άρθρου 5 αυτού προκύπτει ότι, βούληση του νομοθέτη είναι, όλα τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. να επιβάλλονται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, χωρίς να υπάρχει κάποια αντίθετη ρύθμιση, που να προβλέπει επιβολή αυτών και μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, αντίστοιχη με αυτή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (βλ. άρθρα 61 παραγρ. γ', 68 παραγρ.1, 69, 70 κ.α).

Εφόσον, λοιπόν, ο κληρονόμος δεν είναι ο παραβάτης των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν είναι νόμιμη η επιβολή από τη φορολογική αρχή προστίμου σε βάρος του για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από τον κληρονομούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 3676/1988, 1266/2003, 947/2011).

Στην περίπτωση, βέβαια, που τέτοιου είδους πρόστιμο (Κ.Β.Σ.) έχει επιβληθεί σε βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), πριν τον θάνατό του, η υποχρέωση καταβολής του, ως μη αποσβηνόμενη με τον θάνατό του, μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ.Α.Π. 1714/1981 και γν. ΝΣΚ 551/2006).

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει, κατά την ομόφωνη γνώμη του τμήματος ότι, σε όλες τις περιπτώσεις που έχουν παραβιαστεί οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. και προβλέπεται η επιβολή προστίμων κατ' άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί σε βάρος του το οικείο πρόστιμο, δεν είναι νόμιμο να επιβληθεί αυτό το πρώτον σε βάρος των κληρονόμων του. Πολύ δε περισσότερο τα ίδια ισχύουν στην περίπτωση των προστίμων Κ.Β.Σ., που πρέπει να επιβληθούν, λόγω εκδόσεως ή λήψεως εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να ερευνάνται η ύπαρξη δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη, πλην όμως, αν αυτός είναι ο λήπτης, νοείται απαλλαγή του από λόγους που ανάγονται μόνο στο πρόσωπό του, δηλ. αν

X¹⁰ 

αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (βλ. ομοίως γνωμ. Ν.Σ.Κ. 55/2006, πρβλ. ΣΤΕ 1295/1999 για τον αποδέκτη).

III. Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομόφωνα ότι, δεν επιβάλλονται νομίμως πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (κατ' άρθρο 5 του Ν.2523/1997) το πρώτον, σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, λόγω εκδόσεως ή λήψεως εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 1 - 7- 2011

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Βασίλειος Στυλιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Χρυσάφουλα Αυγερινού

Νομική Σύμβουλος του Κράτους