



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 408/2013

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 2ας Δεκεμβρίου 2013

Σύνθεση:

Προεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1175343 ΕΞ 2013/11-11-2013 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων/Διεύθυνσης Ελέγχων/Τμ. Α', του Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Αν είναι δυνατή η έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 εις βάρος του νομικού προσώπου μονοπρόσωπης ε.π.ε., μετά το θάνατο του μοναδικού εταίρου της.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης Υπηρεσίας και των στοιχείων του φακέλου της υποθέσεως προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα:

«...1. Με την αριθμ. 291/2011 Γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1219/24-10-2011, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα ότι, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης (φυσικό πρόσωπο) διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά το θάνατο του) σε βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του ν. 2523/1997 σε όλες τις περιπτώσεις που έχουν παραβιαστεί οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. 2. Με το αριθ. πρωτ. 24130/28.6.2013 έγγραφο της και τα συνημμένα του, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης μας γνωρίζει ότι από το Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος (εντολή ελέγχου 9210/23.6.2010) στην εταιρεία «Γ.Γ. ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.» και συνετάγη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., με την οποία καταλογίστηκαν σε βάρος της προαναφερόμενης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. παραβάσεις για έκδοση εικονικών και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, εξαιρετικά μεγάλης αξίας. Ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της παραπάνω Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., Γ.Γ., απεβίωσε (24.6.2009) πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. από το Σ.Δ.Ο.Ε. Στο ίδιο έγγραφο σημειώνεται ότι σύμφωνα με το πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών δεν έχει δηλωθεί αποποίηση της κληρονομιάς του Γ. Γ. από τον οποιονδήποτε και δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη με διαθέτη τον θανόντα. 3. Με το παραπάνω σχετικό έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προβληματίζεται για το αν η αριθμ. 291/2011 εκδοθείσα Γνωμοδότηση σχετίζεται και έχει εφαρμογή και στην συγκεκριμένη περίπτωση της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι η Γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται σε

φυσικό πρόσωπο - παραβάτη των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και θέτει το ερώτημα εάν πρέπει να εκδοθούν ή όχι ΑΕΠ σε βάρος της παραπάνω Ε.Π.Ε.».

II. Εφαρμοστές διατάξεις και ερμηνεία αυτών.

1. α. Με το άρθρο 1 του π.δ. 279/1993 (Α' 122) «Προσαρμογή του Ν. 3190/1955 "περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης" και του άρθρου 38 του Β.Δ. της 16 Ιουνίου 1910 προς τις διατάξεις της Δωδέκατης Οδηγίας 89/667/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 21.12.1989», προσετέθη στον ν. 3190/1955 (ΦΕΚ Α') «περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης», το άρθρο 43^ο, το οποίο ορίζει ότι: «Μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης. 1. Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να συσταθεί από ένα πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη, οπότε στην επωνυμία της συμπεριλαμβάνεται ολογράφως οι λέξεις "ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ". 2. Φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν μπορεί, με ποινή ακυρότητας, να είναι μοναδικός εταίρος σε περισσότερες από μία εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δεν μπορεί, με ποινή ακυρότητας, να έχει ως μοναδικό εταίρο μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης. 3. Οι εξουσίες της συνέλευσης των εταίρων ασκούνται από τον μοναδικό εταίρο. Οι αποφάσεις του μοναδικού εταίρου, που λαμβάνονται κατά τον τρόπο αυτό, καταγράφονται σε πρακτικό προσυπογραφόμενο αυθημερόν από παριστάμενο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρίας. 4. Οι συμβάσεις, που συνάπτονται μεταξύ του μοναδικού εταίρου και της εταιρίας την οποία εκπροσωπεί, εγγράφονται σε πρακτικά ή καταρτίζονται γραπτώς. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις τρέχουσες πράξεις που συνάπτονται υπό κανονικές συνθήκες. 5. Κατά τα λοιπά στη μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται οι λοιπές διατάξεις του παρόντος νόμου...».

β. Κατ'αρχάς, σημειωτέον, ότι το εταιρικό μόρφωμα της μονοπρόσωπης εταιρείας δεν συμβιβάζεται με τον εννοιολογικό προσδιορισμό της εταιρείας ως ένωσης προσώπων, η οποία προϋποθέτει δύο τουλάχιστον πρόσωπα. Πρακτικές, όμως, ανάγκες, οδήγησαν στην αποδοχή, αρχικά από την διεθνή και στη συνέχεια την ελληνική και έννομη τάξη του θεσμού της μονοπρόσωπης ε.π.ε.. Με το π.δ. 279/1993 εισήχθη, προς εναρμόνιση της

εθνικής νομοθεσίας με τις ρυθμίσεις της 12^{ης} εταιρικής Οδηγίας 89/667, της 21-12-1989, ως ιδιαίτερος εταιρικός τύπος η μονοπρόσωπη ε.π.ε. (προσετέθη στον ν. 3190/1955 το νέο άρθρο 43^α), παρά δε την ουσιαστική ταύτιση εταιρείας και μοναδικού εταίρου, είναι πλέον αποδεκτός ο διαχωρισμός, με την συνακόλουθη συνέπεια, να μην καταλογίζονται ιδιότητες του νομικού προσώπου στον εταίρο και αντιστρόφως. Κατά τα λοιπά επί των μονοπροσώπων Ε.Π.Ε. ισχύουν οι διατάξεις του ν. 3190/1995. Η μονοπρόσωπη ε.π.ε. λύεται: α) Σε κάθε περίπτωση που προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό της, β) με απόφαση του μοναδικού εταίρου που λαμβάνεται κατά την διαδικασία της συνέλευσης και γ) δια της κηρύξεως της εταιρίας σε κατάσταση πτωχεύσεως (άρθρο 44). Σε κάθε περίπτωση λύσεως, εκτός από την περίπτωση της πτώχευσης της εταιρείας, η εταιρεία τίθεται σε εκκαθάριση, που διενεργείται από τον διαχειριστή (μοναδικό εταίρο ή τρίτο) ή τον εκκαθαριστή που διορίζεται από το καταστατικό ή με απόφαση του μοναδικού εταίρου στη συνέλευση (άρθρο 47). Το τυχόν προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας αποδίδεται στο σύνολό του, μετά το πέρας της διαδικασίας, στο μοναδικό εταίρο. Σε περίπτωση θανάτου του μοναδικού εταίρου, ισχύει ο κανόνας ότι η εταιρία δεν λύεται, εκτός εάν στο καταστατικό προβλέπεται ότι η εταιρεία συνεχίζεται με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου. Το ή τα εταιρικά μερίδια που αποτελούν τη μοναδική μερίδα συμμετοχής του θανάτου εταίρου, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου (εξ αδιαθέτου ή εκ διαθήκης) κατ'ιδανικά μερίδια στους κληρονόμους του μοναδικού εταίρου, οπότε η εταιρία μεταβαίνει από τον τύπο της μονοπρόσωπης σε εκείνον της πολυπρόσωπης ε.π.ε. Εάν προβλέπεται στο καταστατικό ότι ο θάνατος του μοναδικού εταίρου (διαχειριστή) επιφέρει τη λύση της εταιρείας, η εταιρεία τίθεται σε εκκαθάριση, με εκκαθαριστές από κοινού τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου ή διορίζονται ένας οι περισσότεροι εκκαθαριστές, με αίτηση, στο αρμόδιο μονομελές πρωτοδικείο, οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον. Περαιτέρω, το ιδιάζον κάθε νομικού προσώπου έγκειται στο ότι αυτό έχει, κατά πλάσμα του νόμου, αυτοτελή προσωπικότητα, διάφορη των φυσικών προσώπων, που το αποτελούν προς εξυπηρέτηση γενικότερων κοινωνικών σκοπών με αποτέλεσμα να καθίσταται

υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, η ικανότητά του, όμως, δεν συμπίπτει με εκείνη των φυσικών προσώπων, αλλά περιορίζεται στον κύκλο των σκοπών, για τους οποίους τούτο συνεστήθη, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται προφανώς και η διάπραξη αδικημάτων (βλ. Κιάντου - Παμπούκη «*Η Μονοπρόσωπη ε.π.ε.*», Ρόκας «*Εμπορικές εταιρείες*» Δ' έκδοση).

2. α. Στις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, όπως ισχύουν και υπό τον τίτλο: «*Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - αντικειμενικό σύστημα*», ορίζονται τα εξής: «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).....10.....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 ιδιάζουσα 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.....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.....».

Εξ άλλου, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου και υπό τον τίτλο: «*Επιβολή προστίμων-Διοικητική επίλυση της διαφοράς*», ορίζονται τα εξής: «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.... 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...».

β. Από την ερμηνεία των διατάξεων του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 34, 35, 1710, 1846 και 1885 του Α.Κ., συνάγεται 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 (βλ. ΝΣΚ 551/2006). 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 Κ.Β.Σ., 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 διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του ν. 2523/1997 (πρβλ ΣΤΕ 1682/1996), σαφώς συνάγεται ότι η μη επακριβής τήρηση των ανωτέρω διατάξεων συνιστά τυπική παράβαση και επισύρει αυτόματα τις εκεί προβλεπόμενες κυρώσεις, κατά δεσμία αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής,

χωρίς δηλαδή να 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 ούτε και να αποκλείεται η ύπαρξη παραβάσεως εκ του μεγέθους αυτής, της άγνοιας ή της παραδρομής ή της πλάνης του παραβάτη (πρβλ. ΣτΕ 3333/1999, ΣτΕ 1562/1979, ΣτΕ 1253/1992, 3278/1992 κ.α.). Επιπροσθέτως τούτων, ενόψει του γεγονότος ότι τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 επιβάλλονται ανεξαρτήτως διαπιστώσεως ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου, ούτε αντικρύζουν τυχόν ζημία αυτού, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα και, κατά συνέπεια, όταν υπόχρεος παραβάτης είναι φυσικό πρόσωπο, τα εν λόγω πρόστιμα, ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα, δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν εις βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υπόχρεου (ΝΣΚ 291/2011 και 551/2006, πρβλ. ΣτΕ 947/2011, 1266/2003, 3676/1988). Ωστόσο, από την σαφή διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 και ιδίως της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του άρθρου 5, του ίδιου νόμου, προκύπτει ότι τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. δεν επιβάλλονται μόνον εις βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, αλλά και εις βάρος των εταιρειών (ομόρρυθμων, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμων κλπ.).

3. Στην προκειμένη περίπτωση, ενόψει του διδόμενου πραγματικού και σύμφωνα με την προεκτεθείσα ερμηνεία, είναι δυνατή η έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 εις βάρος του νομικού προσώπου μονοπρόσωπης ε.π.ε., μετά τον θάνατο του μοναδικού εταίρου της. Τούτο δε, διότι η νομική προσωπικότητα (ύπαρξη της εταιρείας) συνεχίζεται μετά τον θάνατο του εταίρου. Επομένως, ο θάνατος του μοναδικού εταίρου της μονοπρόσωπης ε.π.ε. δεν επιφέρει στο νομικό πρόσωπο της ε.π.ε. τις συνέπειες της κληρονομικής διαδοχής, που επιφέρει ο θάνατος του φυσικού προσώπου.

Κατ'ακολουθίαν των ανωτέρω και εν όψει της προεκτεθείσης φύσεως των διοικητικών κυρώσεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και της προβλεπομένης επιβολής τους και σε, βάρος νομικών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 220/1989, 1933/1989), ο θάνατος του μοναδικού εταίρου της μονοπρόσωπης

ε.π.ε. δεν εμποδίζει την επιβολή του προστίμου σε βάρος του νομικού προσώπου της εταιρείας αυτής, για τους εξής λόγους: α) Μετά τον θάνατο του μοναδικού εταίρου της, η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο, ακόμα και στην περίπτωση που ο θάνατος προβλέπεται, στο καταστατικό της, ως λόγος λύσεως της εταιρείας, καθόσον στο στάδιο της εκκαθαρίσεως που επακολουθεί η εταιρεία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα, δεδομένου ότι το νομικό πρόσωπο διατηρεί την ταυτότητα και την αυτοτέλειά του από την ίδρυσή του μέχρι την περάτωση της εκκαθάρισης. β) Σε περίπτωση θανάτου του μοναδικού εταίρου η εταιρεία συνεχίζεται με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου, εάν στο καταστατικό προβλέπεται τούτο.

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει, ομοφώνως, η απάντηση ότι οι διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 νομίμως επιβάλλονται εις βάρος της μονοπρόσωπης ε.π.ε. και μετά τον θάνατο του μοναδικού της εταίρου, σε καμία περίπτωση, όμως, δεν επιβάλλονται εις βάρος των κληρονόμων του θανόντος μοναδικού εταίρου της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 3η Δεκεμβρίου 2013
Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Παναγιώτης Θ. Πανάγος
Πάρεδρος ΝΣΚ