

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α'- Β'
Αθήνα, 24 Οκτωβρίου 2011**

ΠΟΛ. 1219

ΠΡΟΣ: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Καρ.Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες : Α. Ασημακόττουλος

Τηλέφωνο : 210 3375205, 3375455

FAX : 210 3375416

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση γνωμοδότησης περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υποχρέου.

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, την αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών.

Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης 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 θάνατό του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. Τα ίδια

ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ.,

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Συνημμένα: Η αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι ΔΟ.Υ.
2. Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ. -Π.Ε.Κ.)

11. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Ακαδημίας 68 & Χαριλάου Τρικούπτη, 10678, Αθήνα
2. Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας, Ακαδημίας 68 & Χαριλάου Τρικούπτη, 10678, Αθήνα
3. Οικονομικές Εττιθ/σεις - Όλοι οι Οικον. Εττιθ/τές
4. Περιφερειακές Δ/νσεις Σ.Δ.Ο.Ε.
5. Αποδέκτες Πίνακα Η'(εκτός των αριθ. 4,10 και 11), ΙΑ', ΙΒ'(εκτός των αριθ. 20 έως 17), ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', Κ'(εκτός των αριθ. 6 και 7), ΚΒ' και ΚΓ'(οι αριθ. 7,8,11 και 12)
6. Συμβούλιο της Επικρατείας
7. Γενικός Επίτροπος Επικρατείας επί των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων
8. ΠΟΕ-ΔΟΥ, Ομήρου 18, 10672, Αθήνα
9. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», Ομήρου 18, 10672, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1. Γραφείο Υπουργού**
- 2. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού**
- 3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορ. & Τελ. Θεμάτων**
- 4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Πληρ. Συστημάτων**
- 5. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα Σ.Δ.Ο.Ε.**
- 6. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φορολογίας(2), Φορολ. Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, ΚΕ.Π.Υ.Ο., Οικον. Επιθ/σης, Διοικ. Υποστήριξης και Δημ. Περ. & Εθν. Κληροδοτημάτων**
- 7. Δ/νσεις Γεν. Δ/σεων Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, Οικον. Επιθ/σης και Διοικ. Υποστήριξης**
- 8. Δ/νσεις Σ.Δ.Ο.Ε. (Κ.Υ.)**
- 9. Γ.Γ.Π.Σ. - Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)**
- 10. Διεύθυνση Ελέγχων (5 αντίγραφα)**
- 11. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών**
- 12. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)**
- 13. 4^1 Ομάδα για την αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής Φ.Π. Μεγάλης Περιουσίας & Ελ. Επαγγελματιών του Έργου «Πρόγραμμα υλοποίησης σχεδίου κατά της φοροδιαφυγής 2010-2011», με την παράκληση να κοινοποιηθεί η παρούσα και στους Προϊσταμένους των Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.1914/1990.**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεις: 291/2011ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α' ΤΜΗΜΑ Συνεδρίαση της 20ης Ιουνίου 2011

Σύνθεση:

Πρόεδρος : **Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

Μέλη : **Χρυσάφουλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός Κωνσταντίνος,**

Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη και Δήμητρα Κεφάλα, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγητής: Χρυσάφουλα Αυγερινού, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ'αριθμ.πρωτ.1019105/1997/ΔΕ-Α74-2-2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων - Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Α', Γενική Διεύθυνση Φορολογίας - Δ/νση 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.

α} βόση γποΑου/σμού Νο 1 (ΒΑΣ ΥΠ. 1} εΝα/ το οπτ/τε/μετ/κό ποσό επ/ του οπο/ου εφορμόζοντο/ ο/ συλττεΑεοτές βορύττ/τοςμο συ/κεκρ/μέ^ες ποροβόσε/Q όπως στις κοτ /diay δ/στάξεις οριζετοι. Το ποσό της βάσης αυτής ΚΑιμοκώτετει ανάλογο με την κστηγοριο των βιβλίων^ που υποχρεούτοι νσ τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως^ξής-

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

ο.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 ήθθ0ή ευρώ.

σ.χ. *Γιο υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια 0900} ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων ο και η της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (4.200} ευρώ. ...*

β} Βάση Υπολογισμού Νο 2 ήΒΑΣ ΥΝ. 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 ανάλογο με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται την αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ} Ανώτατο όριο ήοροφή} 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 ΥΝ. 2}.

ε} Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, σνό διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος ουτών...Β..... 4.

Β. 6. /

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου. Θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 4 ήΒΑΣ ΥΝ. 4} ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον,δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα ό4}.

επιβολή προστίμων/ ' με: βάση τη^ κατηγορ/α β/βλ/ων^ κατά τα ορ/ζάμενα στην περίπτωση ο, της παραγράφου 2, το ανώτατο όρ/ο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπεντοπλάσιο των προστίμων ουτών^ για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου καί κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων ουτών^ για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της- διόπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Κοτ' εξαίρεση για μεν τις παραβάσεις των περιπτώσεων ιδ' και ιε' της προηγούμενης παραγράφου το ανώτατο όριο του προστίμου ονό έτος που αφορούν αυτές δεν μπορεί νσ 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 ίίο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερο προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διστόξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κστό περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

οή Όταν η παράβαση σνοφέρετσι 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 οποκρυνείσα αξία είναι μεγαλύτερη των «χιλίων διακοσίων 01.200} ευρώ» επιβάλλεται πρόστιμο γιο κάθε παράβαση ίσο με την άξιο της συνολλογής ή του μέρους αυτής που οποκρύφτηκε

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

Ειδικό στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολλικής οποκρυνείσος αξίας, \ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστό, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε κομιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπεντοπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις \ περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τις εκατό 050%}. προηγούμενης πορογρόφομ ονεξόρΓητσ οπο το χρόνο ατον οπο'ο ονόγετο/ η πορόβοση...»

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ιδίου ως άνω νόμου **και υπό τον τίτλο:** «Επ/βολή προστ/μων-Δ/ο/κητ/κή επίλυση της δ/αφορός», σρ/ζετ^ ότκ «Ι. Το πρόστ/μο επ/βόλλετσ/ σε βάρος του παροβάτη φυσ/κού προσώπου κο/ στ/ς ετσ/ρες ομόρρυθμες ετερόρρυθμες, περ/ορ/σμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς κο/ στους συνετα/ρ/σμούς κα/ στα λο/πά ημεδαπό ή αλλοδαπά νομ/κά πρόσωπο δημοσ/ου ή /δ/ωτ/κού δ/κο/ου, σε βάρος του νομ/κού προσώπου. Στο κο/νοπραξ/ες επ/τηδευμοτ/ών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα οπο τα οποία ευθύνετοι 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.

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

Ειδικό, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται οπο το άρθρο Θ και γιο τη διοικητική επίλυση της διοφορός, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται οπο το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογο οι διατάξεις του ν.223δ/1ύθ'Υ. Για το 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 τα φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις. Γ 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. . .

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 τής 24 Σεΐίεμβρίου.

1997 σκ.18, 32, 33, 34, 35, υπόθεση Χατζήνικολάου κατά Ελλάδος (προσφυγή 33997/06) απόφαση της 21-2-2008 σκ.19, 20, υπόθεση Μαμιδάκης κατά Ελλάδας (προσφυγή 35533/04), απόφαση της 1Γ Ιανουάριου 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 έχολττα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου.

Αλλωστε, 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: «Πολλαπλάσιο πρόστιμα 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; «...στ/ς περ/πτώσε/ς επιβολής δ/ο/κητιπών προστίμων, στ/ς οποίες εμφαν/ζετο/ παράβαση, χωρίς αντίστοιχη ζημία του Δημοσίου, ήβλ. Β. Παπαχρήστου. Δαθρεμπορία και Τελωνε/οκές παραβάσεις ενθ. Ανωτέρω, σελ. 140} ή η τυχόν επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων κοταλοματικών πράξεων, τα εν λό/ω πρόστιμα δεν φέρουν σποζημιωτικό χαρακτήρα, αλλά προσωποπαγή τοιούτον, σκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μιας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει

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 7εθεν;οε 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.

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Χρύσαφθλα Αυγερινού Νομική Σύμβουλος του Κράτους

liV£=-X% 4* ',-τA -Λ <j'(ρ-.^'^-'-*, S''''*V''1

j5j r* '. (- —, ^,4-1 ' .a i 1 —"-

ΑΔΑ: 4500Η-Γ68