



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 107/2019**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(ΤΜΗΜΑ Β')**

**Συνεδρίαση της 7<sup>ης</sup> Μαΐου 2019**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ελένη Πασαμιχάλη, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα - Ελευθερία Δασκαλέα - Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Κωνσταντίνος Κυριόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ'αριθμ.πρωτ. 138458/20.12.2018 έγγραφο του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης / Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας/ Γενική Διεύθυνση Εφαρμογής Κανονισμών, Υποδομών και Ελέγχου/ Διεύθυνση Τεχνικής Βιομηχανικής Νομοθεσίας.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται αν η υπηρεσία οφείλει, μετά την έκδοση της απόφασης απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής διοικητικού προστίμου του ν.4177/2013, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την ταμειακή βεβαίωση από τη Φορολογική Διοίκηση του συνόλου του επιβληθέντος προστίμου ή να αναμείνει την πάροδο της προθεσμίας άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου και σε περίπτωση εμπρόθεσμης άσκησης αυτής ή/ και άσκησης αίτησης αναστολής, να προβεί σε ενέργειες για τη βεβαίωση του είκοσι τοις εκατό (20%) του επιβληθέντος προστίμου.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

### Ιστορικό

Στο παραπάνω έγγραφο της υπηρεσίας επισημαίνονται τα ακόλουθα σε σχέση με νομικό ζήτημα, που εμπίπτει στο πλαίσιο της αρμοδιότητας της:

1. Η ερωτώσα υπηρεσία, ως αρμόδια αρχή για την εφαρμογή της τεχνικής βιομηχανικής νομοθεσίας και ειδικότερα όσον αφορά τα όργανα μέτρησης για τη διακίνηση καυσίμων και τα ολοκληρωμένα συστήματα παρακολούθησης συστημάτων εισροών εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προβαίνει, σε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης της σχετικής νομοθεσίας, στην επιβολή, μεταξύ άλλων, διοικητικών προστίμων βάσει των διατάξεων των άρθρων 24-26 του ν.4177/2013 (Α' 173).

2. Με τις διατάξεις αυτές και ειδικότερα τη διάταξη του άρθρου 26 του ίδιου νόμου που αφορά τη διοικητική και δικαστική προστασία, προβλέπεται η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου και περαιτέρω άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η εμπρόθεσμη άσκηση της οποίας καθώς και η τυχόν υποβολή αίτησης αναστολής δεν αναστέλλουν την είσπραξη του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου.

3. Με βάση τις ως άνω νομοθετικές προβλέψεις, ανέκυψε προβληματισμός ως προς την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και υπεβλήθη το εν θέματι ερώτημα.

### Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στα άρθρα 20, 22, 24, 25 και 26 του ν.4177/2013 «Κανόνες διακίνησης και αγοράς προϊόντων και παροχή υπηρεσιών ...» (Α' 173) ορίζεται ότι: « Άρθρο 20: 1.α. Στις εγκαταστάσεις για τη λειτουργία των οποίων προβλέπεται η έκδοση άδειας εμπορίας ή/ και λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων ή/και διάθεσης βιοκαυσίμων, η καθ' οιονδήποτε τρόπο καταδολίευση ή ο εντοπισμός ιχνών καταδολίευσης ή η αλλοίωση στο μηχανολογικό ή ηλεκτρολογικό ή ηλεκτρονικό μέρος των συστημάτων μέτρησης/ μετρητών ποσότητας καυσίμων ή στο λογισμικό αυτών ή στο λογισμικό κάθε συσχετιζόμενου με τους διανεμητές συστήματος ή η αλλοίωση των ενδείξεών τους ή αλλοίωση των δεδομένων που δέχονται ή που παράγουν, ή η μη εγκεκριμένη τροποποίηση εξαρτημάτων που επηρεάζουν τα μετρολογικά δεδομένα, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον έξι (6) μηνών. β... γ. Τα μέσα καταδολίευσης ή αλλοίωσης κατάσχονται και επιβάλλεται στον λειτουργούντα την εγκατάσταση διοικητικό πρόστιμο ύψους τριάντα χιλιάδων

(30.000) ευρώ για κάθε επηρεαζόμενο μετρητή. δ... ε... 2. α. Όποιος εμπορεύεται, παραχωρεί, κατασκευάζει, εγκαθιστά ή σφραγίζει τα μέσα για τη διάπραξη του αδικήματος της παραγράφου 1 τιμωρείται με κάθειρξη και με διοικητικό πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.00) ευρώ. β... γ. Όποιος εμπορεύεται, παραχωρεί ή κατασκευάζει συστήματα μέτρησης / μετρητές ποσότητας καυσίμων, οι οποίοι δεν συμμορφώνονται, ως προς τα μετρολογικά τους χαρακτηριστικά, με το ισχύον εθνικό ή ενωσιακό δίκαιο τιμωρείται με διοικητικό πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ...».

«Άρθρο 22: 1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 20 και 21, καθώς και των άρθρων 5 παρ.1 και 7 παρ.10 του ν.2323/1995 (Α' 145), για παραβάσεις του παρόντος νόμου, καθώς και των κατ' εξουσιοδότησή του εκδιδόμενων υπουργικών αποφάσεων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 4, πέραν των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 19, επιβάλλεται πρόστιμο από πεντακόσια (500) ευρώ μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης, εκτός εάν άλλως ορίζεται. Σε περίπτωση υποτροπής για την ίδια παράβαση εντός τριετίας, το ποσό του επιβαλλόμενου προστίμου διπλασιάζεται και σε περίπτωση επανειλημμένης υποτροπής εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος το ποσό του προστίμου τριπλασιάζεται. 2. με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας καθορίζονται ειδικότερα τα κριτήρια επιβολής και το ύψος του προστίμου που επιβάλλεται για καθεμία από τις παραβάσεις ή την κατηγορία παραβάσεων του παρόντος νόμου, εντός των ορίων που προβλέπει αυτή, και μπορεί να ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο θέμα που αφορά το πρόστιμο.3...4...».

«Άρθρο 24: 1. Τα πρόστιμα επιβάλλονται με απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας στην οποία υπάγονται τα ελεγκτικά όργανα που διαπίστωσαν την παράβαση. Σε περίπτωση που η υπηρεσία στην οποία υπάγονται τα ελεγκτικά όργανα δεν είναι αρμόδια για την επιβολή κύρωσης, τα πρόστιμα επιβάλλονται με απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας που είναι αρμόδια για την επιβολή της κύρωσης, στην οποία διαβιβάζεται η σχετική έκθεση ελέγχου. Τα ελεγκτικά όργανα υποχρεούνται να υποβάλουν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία διαπίστωσης της τέλεσης της παράβασης τις σχετικές εκθέσεις στα όργανα που είναι αρμόδια για την επιβολή του προστίμου. Η απόφαση επιβολής προστίμου εκδίδεται μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την υποβολή της σχετικής έκθεσης, και αφού ζητηθεί ακρόαση του διοικούμενου κατά το άρθρο 6 του ν.2690/1999 (Α'45), και κοινοποιείται αμελλητί στον παραβάτη. 2. Περίληψη των πράξεων, με τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο των προηγούμενων παραγράφων, αναρτάται υποχρεωτικά στο διαδικτυακό τόπο (site) του φορέα ή της αρχής που εξέδωσε την πράξη εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία απόφασης. Η περίληψη περιλαμβάνει την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του παραβάτη, την έδρα και τον τόπο της παράβασης, περιγραφή της παράβασης και το επιβληθέν πρόστιμο. 3. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης και

Ανταγωνιστικότητας ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα σχετικά με τον τρόπο επιβολής των προστίμων που επιβάλλονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα κατά τη διαπίστωση της παράβασης, σε εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού».

«Άρθρο 25: Τα διοικητικά πρόστιμα του παρόντος νόμου εισπράττονται σύμφωνα με τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων εσόδων (ν.δ. 356/1974, Α' 90), και αποδίδονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2946/2001 (Α' 224), στον Κρατικό Προϋπολογισμό».

«Άρθρο 26: 1. Η απόφαση επιβολής διοικητικού προστίμου του παρόντος νόμου υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της. 2. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται ενώπιον του Υπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, εφόσον οι διοικητικές κυρώσεις έχουν εκδοθεί από την κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου, και ενώπιον του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης, στην περιφέρεια του οποίου διαπιστώθηκε η παράβαση, σε όλες τις άλλες περιπτώσεις. Η απόφαση επί της προσφυγής εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κατάθεση της προσφυγής. 3. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου όπου εδρεύει το όργανο που εξέδωσε την απόφαση επιβολής προστίμου, μέσα στην προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η εμπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής και η τυχόν υποβολή αίτησης αναστολής δεν αναστέλλουν την είσπραξη του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου. Μετά την έκδοση της απόφασης από το Διοικητικό Πρωτοδικείο το ποσοστό είκοσι τοις εκατό που εισπράχθηκε συμψηφίζεται ή επιστρέφεται ολικά ή μερικά στον διοικούμενο, ανάλογα με την περίπτωση. 4. Το ύψος του επιβληθέντος διοικητικού προστίμου μειώνεται στο ήμισυ εάν ο υπόχρεος εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης σε αυτόν της σχετικής πράξης και σε κάθε περίπτωση πριν την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής της παραγράφου 1, προβεί στην καταβολή του προστίμου. Η καταβολή αυτή συνεπάγεται την αυτοδίκαιη παραίτηση του υπόχρεου από κάθε δικαίωμα προσβολής ή αμφισβήτησης της πράξης επιβολής προστίμου».

5. Επίσης, στα άρθρα 2,5 και 6 του ν.δ.356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων» (Α' 90), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «Άρθρο 2: 1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ανήκει στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και των λοιπών οργάνων που ορίζονται με ειδικές διατάξεις για το σκοπό αυτόν ή των ειδικών ταμιών, στους οποίους έχει ανατεθεί η είσπραξη ειδικών εσόδων... 2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που

εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) Τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής, β) Τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται η οφειλή, γ) Τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία πιθανολογείται η οφειλή, ως προς την ύπαρξη και το ποσό αυτής, κατά την έννοια του άρθρου 347 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. 3. Η είσπραξη στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση μετά την καταχώριση των στοιχείων του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων, είτε κατόπιν αποστολής στη Φορολογική Διοίκηση χρηματικού καταλόγου από την αρχή που απέκτησε το νόμιμο τίτλο είτε με βάση μόνο το νόμιμο τίτλο, εφόσον αυτός έχει περιέλθει με οποιονδήποτε τρόπο στη Φορολογική Διοίκηση...Η, για οποιονδήποτε λόγο, μερική ή ολική αναστολή του νόμιμου τίτλου δεν κωλύει την καταχώριση του συνόλου της οφειλής στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης».

«Άρθρο 5 : Τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώνονται στα δημόσια ταμεία και τα τελωνεία του Κράτους γίνονται ληξιπρόθεσμα ως εξής: 1. Τα χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. 2. Τα χρέη που με βάση το νόμο καταβάλλονται σε δόσεις την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μήνα κατά τον οποίο πρέπει να καταβληθεί κάθε δόση, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές ή άλλες διατάξεις...3...4...5...».

«Άρθρο 6: 1. Για οποιοδήποτε ποσό χρέους γίνεται ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όπως ισχύει...Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων, δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις των οφειλών, οι οποίες προέρχονται από επιβολή προστίμων σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της κείμενης νομοθεσίας. 2...3...4...5. Αναστολή είτε του νόμιμου τίτλου βεβαίωσης ή είσπραξης είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης, από το νόμο ή βάσει απόφασης δικαστηρίου ή διοικητικού οργάνου, δεν απαλλάσσει τα χρέη από τους τόκους του άρθρου 53 παρ.1 του ν.4174/2013, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή, για το ποσό που εν τέλει οφείλεται».

6. Περαιτέρω, με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4224/2013 (Α' 288) ορίζεται ότι: « 6. Οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ.356/1974, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται και για τις οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της Φορολογικής Διοίκησης, οι οποίες βεβαιώνονται μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου

2014 και για την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 356/1974, εκτός αν από ειδικές διατάξεις ορίζεται διαφορετικά».

### **Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν, συνάγονται τα ακόλουθα:

7. Με τις διατάξεις του ν.4177/2013 αναμορφώθηκε το πλαίσιο άσκησης της εμπορίας, της διακίνησης προϊόντων και παροχής υπηρεσιών έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία της αγοράς.

8. Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 20 του νόμου αυτού καθορίστηκαν ειδικές κυρώσεις για κατόχους αδειών εμπορίας και λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων, αναλογικές σε σχέση με τις συγκεκριμένες παραβάσεις, δεδομένου ότι πρόκειται για πράξεις που επιφέρουν σοβαρές επιπτώσεις στην ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, ενώ, στο άρθρο 22 προβλέφθηκε η, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 20, επιβολή διοικητικών κυρώσεων, πέραν των προβλεπομένων ποινικών κυρώσεων, και η επιβολή προστίμου με ύψος προσδιοριζόμενο με υπουργική απόφαση που διαφέρει ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης.

9. Επίσης, στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου καθορίστηκαν τα όργανα και η διαδικασία επιβολής των διοικητικών προστίμων, τα οποία, κατά τη διάταξη του άρθρου 25, εισπράττονται σύμφωνα με τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και αποδίδονται ως δημόσια έσοδα στον Κρατικό Προϋπολογισμό. Στην περίπτωση δε, που τα διοικητικά πρόστιμα επιβάλλονται από όργανα των Περιφερειών, ποσοστό 50% των προστίμων αυτών αποδίδεται στα νομικά αυτά πρόσωπα, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2946/2001 (Α' 224) και την κατ' εξουσιοδότηση αυτής υπ' αριθμ.31404/2005 (Β' 868/2005) κ.υ.α των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης.

10. Στο άρθρο 26 του νόμου αυτού ορίστηκαν τα μέσα διοικητικής και δικαστικής προστασίας που μπορεί να ασκήσει το πρόσωπο στο οποίο επιβλήθηκαν οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις. Συγκεκριμένα, προβλέφθηκε η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής του διοικητικού προστίμου ενώπιον του αρμοδίου, κατά περίπτωση οργάνου, ήτοι του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, εφόσον οι διοικητικές κυρώσεις έχουν επιβληθεί από την κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου, και του αρμόδιου Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης (πρώην Γενικού



Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης), στην εδαφική περιφέρεια αρμοδιότητας του οποίου διαπιστώθηκε η παράβαση σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις. Ακόμη, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου προβλέφθηκε η δυνατότητα άσκησης προσφυγής κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον του κατά τόπο αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου μέσα στην εξηκονθήμερη προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ορίστηκε δε ότι η εμπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής και η τυχόν υποβολή αίτησης αναστολής δεν αναστέλλουν την είσπραξη του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου, μετά δε την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης επί της προσφυγής το ανωτέρω εισπραχθέν ποσοστό συμψηφίζεται ή επιστρέφεται στον διοικούμενο μερικά ή ολικά, ανάλογα με την έκβαση της υπόθεσης.

11. Επειδή, επίσης, κατά το ν.δ.356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) (Α' 90), όπως ισχύει μετά και τις τροποποιήσεις άρθρων αυτού με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4224/2013, με τις οποίες επιδιώχθηκε κατά βάση η προσαρμογή της νομοθεσίας περί εισπράξεως των δημοσίων εσόδων στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(ν.4174/2013), τα δημόσια έσοδα, πλην αυτών που προέρχονται από φορολογικές οφειλές και πρόστιμα, για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας<sup>1</sup>, προκειμένου να εισπραχθούν, βεβαιώνονται στις αρμόδιες για την είσπραξη υπηρεσίες, δυνάμει νομίμου τίτλου, με τον οποίο έχει προσδιορισθεί το ποσό και η αιτία της σχετικής οφειλής, βάσει δε της βεβαιώσεως αυτής (ταμειακής βεβαιώσεως) αποστέλλεται στον οφειλέτη σχετική ατομική ειδοποίηση με την οποία καλείται να καταβάλει την οφειλή του. Συνεπώς, τα δημόσια έσοδα προκειμένου να καταστούν εισπράξιμα υπόκεινται σε ταμειακή βεβαίωση, υπό την έννοια της βάσει οριστικοποιημένου νόμιμου τίτλου σύνταξης σχετικού χρηματικού καταλόγου και καταχώρισή τους στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της οικείας υπηρεσίας (πρβλ. ΣτΕ 1160/2017, 1511/2011, 3435/2010).

12. Επειδή, επίσης, η πραγμάτωση του προϋπολογισμού των κρατικών εσόδων που εισπράττονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. ενεργείται

---

<sup>1</sup> Για τις φορολογικές οφειλές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔιαδ), με την πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, η πράξη δε αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Όπως δε έχει γίνει δεκτό με τις υπ' αριθμ.215-217/2016 αποφάσεις της Επιτροπής Αναστολών του ΣτΕ, η προβλεπόμενη από τον ΚΦΔιαδ πράξη καταχώρησης του τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης δεν ταυτίζεται, κατά τη νομική της φύση, με την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία προβλεπόταν από τις διατάξεις του ΚΕΔΕ, όπως αυτές ίσχυαν και για τις φορολογικές οφειλές και πρόστιμα πριν από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔιαδ, αλλά, αποτελούν , σε αντίθεση με εκείνη, εσωτερική διαδικασία που δεν παράγει για τον διοικούμενο έννομες συνέπειες και ως εκ τούτου δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα.

σε δύο στάδια: α) το στάδιο της βεβαίωσης και β) το στάδιο της είσπραξης. Η «είσπραξη» οποιασδήποτε οφειλής προς το Δημόσιο, ακολουθεί το στάδιο της βεβαίωσης. Η βεβαίωση των εισπραττόμενων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. εσόδων περιλαμβάνει δύο φάσεις: στην πρώτη φάση, τη λεγόμενη «βεβαίωση ευρείας έννοιας», ανήκει ο προσδιορισμός και η εγγραφή της απαίτησης στους «βεβαιωτικούς καταλόγους» και αυτό αποτελεί έργο του οικείου εντεταλμένου οργάνου. Η εγγραφή των απαιτήσεων του Δημοσίου στους «βεβαιωτικούς καταλόγους», η οποία γίνεται προς τακτοποίηση της οικονομικής υπηρεσίας του Κράτους, δεν έχει σχέση με την είσπραξη, η οποία προϋποθέτει «βεβαίωση στενής έννοιας» (ταμειακή), δηλαδή υλοποίηση του υπό ευρεία έννοια βεβαιωμένου νόμιμου τίτλου, ήτοι την περιέλευσή του στη Φορολογική Διοίκηση, την καταγραφή του στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και την εμφάνισή του ως «δημοσίου εσόδου». Συνεπώς, ενώ η υπό ευρεία έννοια βεβαίωση συντελεί στη διαπίστωση της οφειλής, τον προσδιορισμό και την ασφαλή συγκρότηση του νόμιμου τίτλου, η ταμειακή βεβαίωση συντελεί στην υλοποίηση του νόμιμου τίτλου, την εμφάνιση αυτού ως δημόσιου εσόδου και τη δυνατότητα είσπραξης αυτού, αφού μετά την ταμειακή βεβαίωση, επακολουθεί το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των εσόδων δηλ. το στάδιο της είσπραξης (Γνωμ. ΝΣΚ 291/2016, 52/2018).

13. Περαιτέρω, στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 69 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) προβλέπεται ότι η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Στη δε παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι κατά τα λοιπά, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 200 έως και 205 του ίδιου Κώδικα περί αναστολής εκτέλεσης διοικητικών πράξεων στο πλαίσιο προσωρινής δικαστικής προστασίας.

14. Στην προκειμένη περίπτωση, με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του ν.4177/2013 ορίζεται ότι τόσο η εμπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και η τυχόν υποβολή αίτησης αναστολής δεν αναστέλλουν την είσπραξη του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου. Συνεπώς, λαμβανομένων υπόψη των προπαρατεθέντων και δεδομένου ότι στις διατάξεις του ν.4177/2013 δεν προβλέπεται προθεσμία εντός της οποίας θα πρέπει να συνταχθεί η ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος προστίμου, ο νόμιμος τίτλος οριστικοποιείται με την άπρακτη πάροδο της εξηκονθήμερης προθεσμίας άσκησης προσφυγής κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, μετά την οποία μπορεί να γίνει η ταμειακή βεβαίωση του προστίμου. Αντίθετα, ταμειακή βεβαίωση του προστίμου πριν από την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας άσκησης της προσφυγής δεν θα ήταν νόμιμη. (πρβλ. ΣτΕ 1160/2017, 3013/2017).

15. Δεδομένου δε ότι, κατά τα ανωτέρω, η άσκηση της προσφυγής και τυχόν αίτησης αναστολής δεν αναστέλλουν την είσπραξη του είκοσι τοις εκατό (20%)





του επιβληθέντος προστίμου, η αρμόδια υπηρεσία θα πρέπει να αναμείνει την οριστικοποίηση του νόμιμου τίτλου και σε περίπτωση μη άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την ταμειακή βεβαίωση από τη Φορολογική Διοίκηση και στη συνέχεια είσπραξη του εκατό τοις εκατό (100%) του επιβληθέντος προστίμου. Σε περίπτωση δε άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής και κατά περίπτωση αίτησης αναστολής, η υπηρεσία οφείλει και πάλι να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες (σύνταξη χρηματικού καταλόγου και περιληπτικών καταστάσεων βεβαίωσης) προκειμένου να βεβαιωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ταμειακώς το εκατό τοις εκατό (100%) του επιβληθέντος προστίμου. Τούτο δε καθόσον, όπως προβλέπεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Ε.Δ.Ε., η για οποιονδήποτε λόγο μερική ή ολική αναστολή του νόμιμου τίτλου δεν κωλύει την καταχώριση του συνόλου της οφειλής στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης. Είναι δε άλλο ζήτημα το γεγονός ότι μετά την ταμειακή βεβαίωση και την κατάσταση ληξιπροθέσμου του χρέους αυτού κατ'άρθρο 5 του Κ.Ε.Δ.Ε., μπορεί να εισπραχθεί μόνο το είκοσι τοις εκατό (20%) αυτού, όπως προβλέπεται από την ειδική διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του ν.4177/2013, μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης επί της προσφυγής, δεδομένου ότι με τη διάταξη αυτή παρέχεται εκ του νόμου αναστολή είσπραξης του υπολοίπου ογδόντα τοις εκατό (80%) του επιβληθέντος προστίμου. Η αναστολή είσπραξης του ανωτέρω ποσοστού του προστίμου (80%) μέχρι του πέρατος της δίκης επί της ασκηθείσας προσφυγής, συνεπάγεται μεν τη μη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη του ποσοστού αυτού του προστίμου, δεν καταλαμβάνει όμως την ταμειακή βεβαίωση και του ποσοστού αυτού (πρβλ. ΣτΕ1874/2015).

16. Άλλωστε, η ταμειακή βεβαίωση του χρέους έχει, κατά βάση, ως έννομη συνέπεια ότι το οικείο χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο και αρχίζει η επιβολή τόκων εκπρόθεσμης καταβολής<sup>2</sup>, λόγω δε της, εν προκειμένω, από το νόμο αναστολής της είσπραξης του ογδόντα τοις εκατό (80%) του επιβληθέντος προστίμου, το πρόσωπο στο οποίο έχει επιβληθεί το διοικητικό πρόστιμο για την παράβαση διατάξεων του ν.4177/2013 δεν οφείλει να καταβάλει, μέχρι του πέρατος της πρωτοβάθμιας διοικητικής δίκης, παρά μόνο το είκοσι τοις εκατό (20%) του κατά τα ανωτέρω προστίμου. Σε περίπτωση δε που ήθελε δικαιωθεί ο οφειλέτης επί της ουσίας στη δίκη επί της προσφυγής και ακυρωθεί το επιβληθέν πρόστιμο δεν θα χρειαστεί να καταβάλει ούτε τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, αντίθετα, αν ο οφειλέτης ηττηθεί, το Δημόσιο δεν θα ζημιωθεί κατά το ποσό των προσαυξήσεων, τις οποίες θα είχε αποφύγει ο οφειλέτης εάν δεν είχε προηγηθεί η ταμειακή βεβαίωση (πρβλ. ΣτΕ 1538/2015 7μ., 1874/2015, 249/2016 ).

---

<sup>2</sup> Πριν από την τροποποίηση του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του ν.4224/2013 αποκαλούνταν προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

**Απάντηση**

17. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: ότι η υπηρεσία οφείλει, μετά την έκδοση της απόφασης απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής διοικητικού προστίμου του ν.4177/2013, να αναμείνει την πάροδο της προθεσμίας άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου και σε περίπτωση εμπρόθεσμης άσκησης αυτής ή και άσκησης αίτησης αναστολής να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες της αρμοδιότητά της για την βεβαίωση από τη Φορολογική Διοίκηση του συνολικού ποσού του επιβληθέντος προστίμου, είναι δε άλλο θέμα το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή μπορεί να εισπραχθεί μόνο ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του επιβληθέντος προστίμου ενώ στην περίπτωση της μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής μπορεί να εισπραχθεί το σύνολο του προστίμου αυτού.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ****Αθήνα, 15-05-2019****ο Πρόεδρος**  
**Στέφανος Δέτσις****Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.****Ο εισηγητής**  
**Κωνσταντίνος Γ. Κυριόπουλος****Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**