



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/10/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 5343

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή α) της «.....», το γένος «.....», ΑΦΜ «.....», β) του «.....», ΑΦΜ «.....» και γ) της «.....», ΑΦΜ «.....», όλων κατοίκων Παλαιού Φαλήρου Αττικής, οδός «.....» κατά της υπ' αριθ.

«.....»/15.03.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. «.....»/15.03.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15/03/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής α) της «.....», το γένος «.....», ΑΦΜ «.....», β) του «.....», ΑΦΜ «.....» και γ) της «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....»/15-03-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992 καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων με την ιδιότητα των εξ αδιαθέτου κληρονόμων του «.....» και σύμφωνα με τα ποσοστά της κληρονομικής μερίδας εκάστου πρόστιμο ύψους 1.025,50 € στην πρώτη εκ των προσφευγόντων και ύψους 1.538,25 € για τον δεύτερο και την τρίτη εκ αυτών.

Τα ανωτέρω πρόστιμα αφορούν παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο «.....» (σύζυγος της πρώτης και πατέρας του δεύτερου και της τρίτης εκ των προσφευγόντων) κατά το έτος 1992 και ειδικότερα:

- Δεκαπέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις, διότι δεν καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων που τηρούσε στη στήλη των εσόδων συνολικά δεκαπέντε (15) Τ.Π.-Δ.Α. και Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 148.578.744 δρχ
- Έξι (6) αυτοτελείς παραβάσεις ως εξής: α) πέντε (5) διότι δεν καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και στη στήλη αγορές, λήψεις υπηρεσιών και δαπανών-γενικών εξόδων, καταβληθέντα ποσά λειτουργικών δαπανών και ειδικότερα σε πέντε περιπτώσεις αγοράς οχημάτων ειδικής χρήσης με ποσό αγοράς καθαρής αξίας 101.635.956 δρχ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. στ' και η' του Π.Δ. 99/1977, του

άρθρου 33 παρ. 1 εδ. ε' του Π.Δ. 186/1992 καθώς και του άρθρου 5 παρ. 2 εδ. στ' του ν. 2523/1997 και β) τουλάχιστον μία παράβαση για μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων των γενικών εξόδων της επιχείρησης (ΟΤΕ-ΔΕΗ).

Οι ανωτέρω παραβάσεις καταλογίστηκαν στον αποβιώσαντα με την υπ' αριθ. «.....» Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, η οποία κοινοποιήθηκε στον ίδιο τον «.....» στις 10/10/2003. Εν συνεχεία, ασκήθηκε δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 12^ο Μονομελές) με την υπ' αριθ. «.....»/2008 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω πράξη για λόγους νομικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν έφερε ημεροχρονολογία έκδοσης.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή εξέδωσε την υπ' αριθ. «.....»/26-02-2010 εντολή ελέγχου και διενήργησε επανάληψη διαδικασίας και εξέδωσε την υπ' αριθ. «.....»/16-06-2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, προκειμένου να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε. Κατά της εν λόγω πράξης ασκήθηκε εκ νέου δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας (Τμήμα 4^ο Μονομελές) με την υπ' αριθ. «.....»/2015 απόφασή του έκρινε ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής καθόσον εκδόθηκε στο όνομα του «.....», ο οποίος ωστόσο είχε κατά το χρόνο έκδοσής της ήδη αποβιώσει.

Συνεπεία της ανωτέρω απόφασης, η οποία κοινοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 18/04/2016, εκδόθηκε η υπ' αριθ. «.....»/23-05-2016 εντολή και η φορολογική αρχή προχώρησε εκ νέου σε επανάληψη διαδικασίας. Αφού, κοινοποιήθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι Προσωρινοί Προσδιορισμοί Πράξεων Επιβολής Προστίμου, στους τρεις κληρονόμους του αποβιώσαντος, εκδόθηκε η υπ' αριθ. «.....»/15-03-2017 και ήδη προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Τόσο με την υπ' αριθ. 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος όσο και με την υπ' αριθ. 32/2009 γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 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, αλλά και με την υπ' αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έχει γίνει επανειλημμένα δεκτό 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.

- Η υπ' αριθ. «.....»/2003 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., ναι μεν φέρεται ότι είχε κοινοποιηθεί στον υπόχρεο δικαιοπάροχό μας όσο αυτός ζούσε, πλην όμως έχει αμετακλήτως ακυρωθεί με την υπ' αριθ. «.....»/2008 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται πια ως εκτελεστή διοικητική πράξη και, συνακόλουθα, όποια ταυτόσημη Πράξη εκδόθηκε στη συνέχεια (ΑΕΠ. «.....»/ 2010 και, ήδη, η εδώ προσβαλλόμενη) ή μέλλει να εκδοθεί, προκειμένου να επαναληφθεί η σχετική διαδικασία, είναι ακυρωτέα, ανεξάρτητα από το εάν θα εκδοθεί στο όνομα του θανόντος υπόχρεου ή στο όνομα των κληρονόμων αυτού.
- Με την προσβαλλόμενη Πράξη, φέρεται ότι μας καταλογίζονται είκοσι ένα (21) αυτοτελή πρόστιμα για ισάριθμες (21) παραβάσεις «των διατάξεων του άρθρου 47 παρ.1 στ και η του Π.Δ.99/77, του άρθρου 33 παρ.1 εδάφιο ε του Π.Δ.186/92 καθώς και του άρθρου 5 παρ.2 εδάφιο στ του Ν.2523/97», στις οποίες υπέπεσε ο δικαιοπάροχός μας κατά τη χρήση 1992. Όμως, λαμβανομένου υπόψη του ότι οι διατάξεις του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) τέθηκαν σε ισχύ από 1.7.1992 και οι διατάξεις του Ν.2523/1997 από 11.9.1997, κατά δε το χρονικό μέχρι 30.6.1992, ήτοι μεσοσύνης της διαχειριστικής περιόδου 1992, ίσχυαν οι διατάξεις του Π.Δ.99/1977 (Κ.Φ.Σ.), οι οποίες διέφεραν ουσιωδώς κατά το περιεχόμενο ως προς τις διατάξεις του νεώτερου Κ.Β.Σ., δεν προκύπτουν με βεβαιότητα οι διατάξεις του φορολογικού νόμου που ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο και φέρεται ότι παραβιάστηκαν. Όλες οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις (ακόμη και του κατά πολύ νεώτερου Ν.2523/1997), αλλά και αυτές του άρθρου 7 παρ.3 εδ. ζ' του Ν.4337/2015, αφορούν στην επιμέτρηση των επιβλητέων προστίμων και όχι στην καταλογιζόμενη υποχρέωση καταχώρησης ή μη στοιχείων εσόδων και εξόδων στα βιβλία της επιχείρησης του δικαιοπαρόχου μας.
- Η παράλειψη ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, τόσο ως προς τα έσοδα όσο και ως προς τα έξοδα (αγορές και δαπάνες) επισύρει την επιβολή ενός και μόνο προστίμου, ακόμη και όταν η μη ενημέρωση αφορά στη μη καταχώριση στο βιβλίο περισσότερων φορολογικών στοιχείων. Συνακόλουθα, παράνομα και καταχρηστικά η Φορολογική Αρχή επέβαλε είκοσι ένα (21) αυτοτελή πρόστιμα.
- Ο καταλογισμός παραβάσεων του Κ.Φ.Σ. για την παράλειψη καταχώρησης στοιχείων εσόδων και εξόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του δικαιοπαρόχου μας, μετά από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του οικείου οικονομικού έτους, στην οποία συμπεριέλαβε τα

αναφερόμενα ποσά, τα οποία –κατά τον έλεγχο- δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο, συνιστούσε εξαρχής ανεπίτρεπτη σκιαμαχία και αποβαίνει αλυσιτελής, δεδομένου ότι, αυτά καθεαυτά τα βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι ανεπαρκή και το αποτέλεσμα εξάγεται πάντοτε εξωλογιστικά.

- Ο δικαιοπάροχός μας υπήρξε ένα από τα πολλά θύματα της λογίστριας «.....» και υπήρξε παντελώς ανυποψίαστος, τόσο κατά την ενημέρωση και την ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησής του όσο και για την υποβολή των φορολογικών του δηλώσεων όλων των αντικειμένων.
- Εφόσον οι αποδιδόμενες παραβάσεις ανάγονται στη χρήση 1992, αναφορικά προς τον τόπο διενέργειας του σχετικού φορολογικού ελέγχου, ήταν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977), σύμφωνα με τις οποίες προϋπόθεση για το επιτρεπτό της πραγματοποίησης του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. στα γραφεία της φορολογικής αρχής ήταν το εξαιρετικώς δυσχερές της διενέργειας του ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, η δε Φορολογική Αρχή, η οποία βαρύνεται με την επίκληση και την απόδειξη της ανωτέρω προϋπόθεσης, δεν επικαλέστηκε ποτέ τη συνδρομή συγκεκριμένων λόγων που καθιστούσαν εξαιρετικώς δυσχερή τη διενέργεια του σχετικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του δικαιοπαρόχου μας, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την οικεία (αρχική) έκθεση ελέγχου, προφανώς υπέλαβε ότι εν προκειμένω ήταν εφαρμοστέες οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του μεταγενέστερου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), σύμφωνα με τις οποίες επιτρέπεται ο έλεγχος των βιβλίων Β' κατηγορίας ακόμη και στα γραφεία της φορολογικής αρχής.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής προστίμων σε βάρος των κληρονόμων, καθόσον όλα τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. πρέπει 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.

Επειδή με την εγκύκλιο 1095807/1736/ΔΕ-Α'/10.10.2007 (Διευθύνσεις Ελέγχου και Κ.Β.Σ.), κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία κρίθηκε ότι: «....β. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό προς τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις

δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς και συνεπώς ακληρονώμητες (λ.χ. η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λ.π.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρά προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβηνόμενες με το θάνατο του, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός αν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας. Ειδικότερα, το πρόστιμο επιβάλλεται ως συνέπεια του ότι τελέσθηκε μια άδικη πράξη από το πρόσωπο εκείνο, που έχει την ιδιότητα του φορολογούμενου. Συνιστά δε απλώς ένα μέσο εξαναγκασμού προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων του έναντι της διοίκησης. Επομένως, 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..... γ). Κατόπιν των ανωτέρω, εάν, οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν από τη φορολογική αρχή, όπως στην προκειμένη περίπτωση, μετά τον θάνατο του υποκρυπτόμενου, τα πρόστιμα αυτά αποσβήνονται με το θάνατο αυτού, ενόψει του ότι: α). Παρά το γεγονός ότι αμέσως συνδέονται με το ζήτημα της έκδοσης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι πράξεων που επισύρουν μεν την επιβολή των προστίμων, χωρίς να ερευνάται η ύπαρξη δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη, πλην όμως, νοείται απαλλαγή τούτου από λόγους που ανάγονται μόνο στο πρόσωπο του, δηλ. αν αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣτΕ 1295/99 για τον αποδέκτη), β). Δεν επιβλήθηκαν εις βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), αλλά εξετάζεται η το πρώτον επιβολή τους εις βάρος των κληρονόμων του, δηλαδή εις βάρος προσώπων, τα οποία δεν μετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στη τέλεση της παραβάσεως, γ). Έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, χαρακτηριζόμενα ως διοικητικές κυρώσεις που

αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντας τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον μ' αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς- της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Όσον αφορά δε το δικαίωμα των κληρονόμων, κατ' άρθρο 1847 Α.Κ., για αποποίηση της κληρονομιάς, προκειμένου να αποφύγουν τις ως άνω δυσμενείς συνέπειες, το δικαίωμα αυτό αναφέρεται στα δυνάμενα να κληρονομηθούν στοιχεία (ενεργητικό και παθητικό της κληρονομιάς) και όχι σε αυστηρώς προσωποπαγείς και μη αποζημιωτικού χαρακτήρα φορολογικές ενοχές (όπως τα πρόστιμα που επιβάλλονται εις βάρος του υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων), οι οποίες, σύμφωνα με τ' ανωτέρω, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου.»

Επειδή περαιτέρω με την υπ' αριθ. 32/2009 γνωμοδότηση ΝΣΚ: «Ως έχει παγίως κριθεί, οι απειλούμενες από διατάξεις νόμων οικονομικού κ.λπ. περιεχομένου και επιβαλλόμενες, από τις διοικητικές αρχές, χρηματικές αρχές, χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, έχουν χαρακτήρα διοικητικών χρηματικών κυρώσεων και κύριο σκοπό να εξαναγκάσουν τους διοικούμενους σε πλήρη και ακριβή εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων τους και κληρονομούνται, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν και αποζημιωτικό χαρακτήρα, ήτοι εφόσον επιβλήθηκαν και προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο από την παράβαση για την οποία επεβλήθη η κύρωση..... Έτσι γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων κ.λπ. αποζημιωτικού χαρακτήρος, τα πρόστιμα αυτά αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιάς του καθού και η εξ αυτών υποχρέωσή του μεταβιβάζεται κατ' άρθρο 1710 Α.Κ., στους κληρονόμους του, νομίμως δε για τον αυτόν ως άνω λόγο επιβάλλεται και κατά των κληρονόμων αυτών, αφού και η αξίωση του Δημοσίου προς επιβολή τους αποτελεί και αυτή στοιχείο της κληρονομιάς (γνωμ. ΝΣΚ 36/1991, 184/1993 και 551/2006). Αντιθέτως, 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 κληρονόμων, αφού δια της

τοιαύτης επιβολής δεν υπηρετείται ο αναφερθείς νομοθετικός σκοπός της θέσπισης αυτών. Συνεπώς, τα προαναφερόμενα πρόστιμα που επιβλήθηκαν για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν κληρονομητέα, δεδομένου ότι υφίσταται η κατά νόμο δυνατότητα, ώστε οι φόροι που τυχόν απώλεσε το Δημόσιο, εξαιτίας των πιο πάνω παραβάσεων, να καταλογισθούν και να εισπραχθούν δυνάμει άλλων καταλογιστικών πράξεων που είναι διάφορες από τις εκδιδόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου (πρβλ. ΝΣΚ 551/2006).»

Επειδή με τη υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1219/24-10-2011 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υποχρέου, σύμφωνα με την οποία: «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 θάνατο 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..»

Επειδή από την παράθεση των ως άνω γνωμοδοτήσεων ΝΣΚ, προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο για τη νόμιμη ή μη επιβολή προστίμων ΚΒΣ σε βάρος κληρονόμων αποβιώσαντα, είναι εάν τα πρόστιμα αυτά καταλογίζονται πρωτογενώς στους κληρονόμους ή εάν είχαν «το πρώτον» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η υπ' αριθ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, κοινοποιήθηκε σύμφωνα με το από 10/10/2003 αποδεικτικό επίδοσης της επιμελήτριας «.....» κατά την ως άνω ημερομηνία στον ίδιο τον «.....», που τότε ευρισκόταν εν ζωή και οποίος σημειωτέον κατέθεσε δικαστική προσφυγή κατά της ως άνω πράξης. Η εν λόγω πράξη, ακυρώθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. «.....»/2008 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 12ο Μονομελές). Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ. «.....»/2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, η οποία ακυρώθηκε συνεπεία της υπ' αριθ. «.....»/2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (Τμήμα 4^ο Μονομελές) και τέλος εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη και κρινόμενη με την παρούσα υπ' αριθ. «.....» Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου. Επομένως, προκύπτει ότι το πρόστιμο για τις παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει ο αποβιώσας επιτηδευματίας, είχε ήδη κοινοποιηθεί «το πρώτον» στον ίδιο και συνεπώς, βάσει των προαναφερομένων, ως μη αποσβηνόμενο με το θάνατο του, μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους

κληρονόμους του.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή καθόσον στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει*».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.» (ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει*».

Επειδή με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «*Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «*Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης*».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «*Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης*».

Επειδή εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. «.....»/2015 απόφαση του 4ου Μονομελούς

Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, ακυρώθηκε η με αριθμό «.....»/16-06-2010 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στην αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 18/04/2016 και προκειμένου να θεραπεύσει τη νομική πλημμέλεια, λόγω της οποίας ακυρώθηκε η προηγούμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ. «.....»/23-05-2016 Εντολή Ελέγχου και εν συνεχεία, ορθά και σύννομα, εξέδωσε την υπ' αριθ. «.....»/15-03-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Άλλωστε, ο παρών έλεγχος αφορούσε επανάληψη διαδικασίας μόνο ως προς τον τύπο που παραλείφθηκε καθώς η ακύρωση της ως άνω πράξης επήλθε για λόγους νομικής πλημμέλειας και όχι για λόγους ουσίας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο καταλογισμός παραβάσεων του Κ.Φ.Σ. για την παράλειψη καταχώρησης στοιχείων εσόδων και εξόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του δικαιοπαρόχου τους, μετά από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του οικείου οικονομικού έτους, στην οποία συμπεριέλαβε τα αναφερόμενα ποσά, τα οποία –κατά τον έλεγχο- δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο, συνιστούσε εξ αρχής ανεπίτρεπτη σκιαμαχία και αποβαίνει αλυσιτελής, δεδομένου ότι, αυτά καθεαυτά τα βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι ανεπαρκή και το αποτέλεσμα εξάγεται πάντοτε εξωλογιστικά.

Επειδή σε κάθε περίπτωση αντικείμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής είναι η υπ' αριθ. «.....»/2017 Πράξη επιβολής προστίμου. Οι προβαλλόμενοι λόγοι που σχετίζονται με το αν τα επίμαχα ποσά συμπεριελήφθησαν στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, όπως και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, αφορούν άλλη φορολογία πλην της κρινόμενης. Συνεπώς, προβάλλονται αλυσιτελώς, δεν αποτελούν αντικείμενο και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι προσφεύγοντες διατείνονται ότι κακώς για τις αποδιδόμενες παραβάσεις επεβλήθησαν αυτοτελή πρόστιμα και όχι ένα Γενικό της κατηγορίας των βιβλίων.

Επειδή το άρθρο 17§2 του Π.Δ. 99/1977, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, όριζε ότι: «*Η καταχώρηση των εγγραφών στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων ενεργείται το βραδύτερο εντός έξι ημερών από της εκδόσεως ή λήψεως των στοιχείων κατά περίπτωση*» ενώ με το άρθρο 47§1 του ίδιου Π.Δ.: «Νοείται ως παράβαση επισύρουσα αυτοτελώς πρόστιμο: στ) η μη καταχώρηση αγορών, ζ) η μη καταχώρηση εσόδων, η) η μη καταχώρηση εξόδων.»

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «*Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή*

πρόσθετων φόρων, προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διοικητικών κυρώσεων νοούνται οι διατάξεις του παρόντος νόμου. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου.»

Επειδή ειδικότερα με την παρ. 12 άρθρου 5 ν. 2523/1997 προβλέπεται ρητά ότι: «Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977 - Κ.Φ.Σ. - (ΦΕΚ 34 Α΄) ή του π.δ/τος 186/1992 - Κ.Β.Σ.. νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 5 παρ. 8 εδ. δ΄ του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι: «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):....., δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ.» (μη έκδοσης ή ελλιπούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου), ενώ με το εδ. ζ΄ της ίδιας παραγράφου: «Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ, ε και στ θεωρούνται Γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς κατά περίπτωση οκτακοσίων ογδόντα ευρώ».

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα από την από 15/03/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών αλλά και την υπ΄ αριθ. «.....»/2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, προκύπτει ότι κάθε ένα εκ των μη καταχωρηθέντων, από τον «.....», παραστατικών τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων, υπερέβαινε την αξία των 880,00 ευρώ. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ορθώς από τη φορολογική αρχή καταλογίστηκαν αυτοτελείς παραβάσεις και όχι μία γενική, όπως αβάσιμα οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται.

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:ζ) Για τις λοιπές περιπτώσεις που δεν υπάγονται σε μία εκ των ανωτέρω περιπτώσεων

ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 επιβαλλομένου προστίμου κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση»

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο «.....», κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1992-31/12/1992: α) δεν καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων που τηρούσε στη στήλη των εσόδων συνολικά δεκαπέντε (15) Τ.Π.-Δ.Α. και Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 148.578.744 δρχ, β) δεν καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και στη στήλη αγορές, λήψεις υπηρεσιών και δαπανών-γενικών εξόδων, καταβληθέντα ποσά λειτουργικών δαπανών και ειδικότερα σε πέντε περιπτώσεις αγοράς οχημάτων ειδικής χρήσης με ποσό αγοράς καθαρής αξίας 101.635.956 δρχ και γ) δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων γενικά έξοδα της επιχείρησης (ΟΤΕ-ΔΕΗ). Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, βάσει των οποίων καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ., οφείλονται στην λογίστρια της επιχείρησης, η οποία κατά σύστημα δεν υπέβαλε δηλώσεις των πελατών της παραδίδοντάς τους με πλαστές σφραγίδες παραλαβής δηλώσεις μη υποβληθείσες.

Επειδή σε κάθε περίπτωση την αποκλειστική ευθύνη για την ορθή τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων φέρει ο ίδιος ο επιτηδευματίας. Επομένως, η πλημμελής τήρηση των βιβλίων από τη λογίστρια στην οποία είχε ανατεθεί η ενημέρωση αυτών, καθώς και οι τυχόν παρατυπίες και παραλείψεις από την πλευρά της, δεν άπτονται της προσβαλλόμενης πράξης καθόσον δεν αφορούν φορολογική διαφορά αλλά αστική διαφορά μεταξύ ιδιωτών. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων προβάλλεται αλυσιτελώς και δεδομένου ότι άπτεται της αρμοδιότητας των αστικών δικαστηρίων, δεν εξετάζεται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι εφόσον οι αποδιδόμενες παραβάσεις ανάγονται

στη χρήση 1992, αναφορικά προς τον τόπο διενέργειας του σχετικού φορολογικού ελέγχου, ήταν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977), σύμφωνα με τις οποίες προϋπόθεση για το επιτρεπτό της πραγματοποίησης του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. στα γραφεία της φορολογικής αρχής ήταν το εξαιρετικώς δυσχερές της διενέργειας του ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, η δε Φορολογική Αρχή, η οποία βαρύνεται με την επίκληση και την απόδειξη της ανωτέρω προϋπόθεσης, δεν επικαλέστηκε ποτέ τη συνδρομή συγκεκριμένων λόγων που καθιστούσαν εξαιρετικώς δυσχερή τη διενέργεια του σχετικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του δικαιοπαρόχου μας, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την οικεία (αρχική) έκθεση ελέγχου, προφανώς υπέλαβε ότι εν προκειμένω ήταν εφαρμοστέες οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του μεταγενέστερου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), σύμφωνα με τις οποίες επιτρέπεται ο έλεγχος των βιβλίων Β' κατηγορίας ακόμη και στα γραφεία της φορολογικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 45 του Π.Δ. 99/1977, όπως αυτή ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 1992: *«Ο Οικονομικός Εφορος και υπ' αυτού οριζόμενος υπάλληλος δικαιούται, καθ' οιανδήποτε εργάσιμον δια τον υπόχρεων ώραν, να λαμβάνη γνώσιν, να ελέγχει και να θεωρή όλα τα βιβλία και στοιχεία τα υπό του παρόντος Κώδικος ή ετέρων νόμων οριζόμενα, ως και τα προαιρετικώς τηρούμενα υπό του υποχρέου και να λαμβάνη γνώσιν οιουδήποτε ετέρου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και παντός περιουσιακού στοιχείου ευρισκομένου εις την επαγγελματικήν εγκατάστασιν του επιτηδευματίου ή εις το κατάστημα παντός ετέρου υποχρέου. Ο έλεγχος των οριζομένων υπό του παρόντος Κώδικος βιβλίων και στοιχείων δύναται να γίνη και εις το κατάστημα της Οικονομικής Εφορίας, οσάκις η διενέργεια τούτου εις την επαγγελματικήν εγκατάστασιν του επιτηδευματίου ή εις το κατάστημα παντός ετέρου υποχρέου τυγχάνει εξαιρετικώς δυσχερής. Εις την περίπτωση ταύτην ο υπόχρεως καλείται υπό του Οικονομικού Εφόρου εγγράφως και επί αποδείξει δια την προσκόμισιν των βιβλίων και στοιχείων.»*

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, είχε αποσταλεί από τη φορολογική αρχή στον αποβιώσαντα «.....», η με αριθμ. πρωτ. «.....»/10-07-2003 πρόσκληση ελέγχου των αρ. 66 παρ. 1 ν. 2238/1994 και αρ. 36 παρ. 6 Π.Δ. 186/1992, προκειμένου να προσέλθει αυτός στα γραφεία της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, προσκομίζοντας τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία. Περαιτέρω, στην εν λόγω πρόσκληση αναφερόταν ότι *«σε περίπτωση αδυναμίας προσκόμισής τους - να μας ορίσετε πρόσφορο, για έλεγχο, χώρο, εντός της χωρικής μας αρμοδιότητας.»*. Στην ως άνω πρόσκληση, ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, χωρίς να εκφράσει αντίρρηση για τον τόπο διενέργειας ή

δυσχέρεια ως προς την προσκόμισή τους στα γραφεία της φορολογικής αρχής. Περαιτέρω, δεν προβάλλεται από τους προσφεύγοντες οποιοσδήποτε ισχυρισμός, που να αποδεικνύει ότι αν ο έλεγχος διενεργούνταν στην έδρα του αποβιώσαντα θα οδηγούσε σε διαφορετικό πόρισμα τη φορολογική αρχή ή ότι υπέστη ο ελεγχόμενος οποιαδήποτε βλάβη από τη διενέργειά του στα γραφεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός αυτός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 ν. 4174/2013, το οποίο αναφέρεται στην επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 37 ν. 4174/2013 σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου: *«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά την υπ' αριθ. «.....»/2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 4^ο Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ. «.....»/16-06-2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, θεράπευσε την διαπιστωθείσα νομική πλημμέλεια καθώς προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθ. «.....»/2017 πράξης επιβολής προστίμου, δυνάμει των όσων ορίζονται στο άρθρο 37 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι εξέδωσε αυτήν στο όνομα των προσφευγόντων με την ιδιότητα των εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1885 του Αστικού Κώδικα: *«Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.»*

Επειδή οι προσφεύγοντες ως κληρονόμοι του αποβιώσαντα επιτηδευματία «.....», έχουν προβεί σε αποδοχή της κληρονομιάς του, τα πρόστιμα για τις παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο αποβιώσας, επιβάλλονται σε αυτούς κατά την κληρονομική μερίδα εκάστου και συνεπώς ως υποχρεώσεις της κληρονομιάς δεν υπόκεινται σε απόσβεση με το θάνατο του παραβάτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2017 και με αριθ. πρωτ. «.....»ενδικοφανούς προσφυγής: α) της «.....», το γένος «.....», ΑΦΜ «.....», β) του «.....», ΑΦΜ «.....» και γ) της «.....», ΑΦΜ «.....» και την επικύρωση, της υπ' αριθ. «.....»/15-03-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1992-31/12/1992 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων-Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) «.....»

Συνολικό ποσό προστίμου: 4.102,00 € x 25% (ποσοστό κληρονομιάς): 1.025,50 €

β) «.....»

Συνολικό ποσό προστίμου: 4.102,00 € x 37,5% (ποσοστό κληρονομιάς): 1.538,25 €

γ) «.....»

Συνολικό ποσό προστίμου: 4.102,00 € x 37,5% (ποσοστό κληρονομιάς): 1.538,25 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.