



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-02-2017

Αριθμ. Απόφασης : 444

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του, δικηγόρου,, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού Τ.Κ., κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας του . . του, ΑΦΜ, κατά : α) της με αριθ./....-2016 Απόφασης επιβολής, β) της με αριθ./....-2016 Απόφασης επιβολής προστίμου και γ) της με αριθ. .../...2016 Απόφασης επιβολής προστίμου , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας . . του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθ./-2016 Απόφαση επιβολής προστίμου καταλογίστηκε στον αποβιώσαντα πρόστιμο μη διαφύλαξης βιβλίων και Στοιχείων , ύψους 3.000,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 32, 33 και 34 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9, 24 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.
2. Με την με αριθ./-2016 Απόφαση επιβολής προστίμου, καταλογίστηκε στον αποβιώσαντα, πρόστιμο ύψους 3.000,00 €, λόγω απώλειας της με αριθ. ταμειακής μηχανής, κατά παράβαση των άρθρων 32, 33 και 34 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9, 24 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.
3. Με την με αριθ./-2016 Απόφαση επιβολής προστίμου, καταλογίστηκε στον αποβιώσαντα . ., πρόστιμο ύψους 3.000,00 €, λόγω απώλειας της με αριθ. ταμειακής μηχανής, κατά παράβαση των άρθρων 32, 33 και 34 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9, 24 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.

Ο προσφεύγων, με το από .../2015 έγγραφό του προς το τμήμα Σχολαζουσών Κληρονομιών αποδέχθηκε τον διορισμό του ως κηδεμόνας σχολάζουσας κληρονομίας του . ., και ανέλαβε καθήκοντα καταγραφής ενεργητικού – παθητικού της σχολάζουσας κληρονομίας και τη διαχείρισή της, μέχρι την ανεύρεση κληρονόμων. Κατόπιν έρευνας, διαπιστώθηκε, ότι αφενός, δεν υπήρξε διαθήκη του . ., και αφετέρου, όλοι οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποθανόντος αποποιήθηκαν την κληρονομία του. Επίσης, κατά τη διάρκεια της έρευνας, διαπιστώθηκε ότι ο . . ήταν πρατηριούχος καυσίμων και λειτουργούσε πρατήριο καυσίμων στο Δήμο Κατόπιν αυτοψίας διαπιστώθηκε ότι το πρατήριο δε λειτουργούσε και υπήρχαν σημάδια εγκατάλειψής του, ενώ δεν ανευρέθησαν φορολογικά βιβλία και στοιχεία καθώς και ταμειακές μηχανές. Προκειμένου να ενημερωθεί η Δ.Ο.Υ., ότι η κληρονομία του . . είναι σχολάζουσα, ο προσφεύγων υπέβαλε στο τμήμα μητρώου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., τη σχετική Δήλωση σχέσεων αλλά και την από ...-2015 δήλωση, περί μη ανεύρεσης φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και φορολογικών ταμειακών μηχανών. Κατόπιν των ανωτέρω, επιβλήθηκαν στο όνομα του θανόντος, τα πρόστιμα μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων αλλά και των με αριθμό και ταμειακών μηχανών. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) μετά το θάνατο του υπόχρεου τήρησης βιβλίων και στοιχείων, η περιουσία του οποίου είναι σχολάζουσα κληρονομία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν . 2523/1997, ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο....»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ιδίου 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...»

Επειδή η νομική έννοια του φυσικού προσώπου ταυτίζεται με τον άνθρωπο ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (άρθρ. 34 ΑΚ). Κατ'επέκτασιν υποκείμενα του φόρου μπορεί να είναι μόνον ζώντα φυσικά πρόσωπα, διότι υπό διαφορετική εκδοχή θα ετίθετο ζήτημα αντίθεσης με το Σύνταγμα που ρυθμίζει σχέσεις κράτους-ζώντων προσώπων (βλ. Φινοκαλιώτης κ. Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σελ. 325 Φορτσάκης Θ. Φορολογικό Δίκαιο γ' έκδοση σελ. 150).

Επειδή, από τη νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων προκύπτει ότι, οι διοικητικές κυρώσεις έχουν ως σκοπό τον εξαναγκασμό των διοικουμένων σε εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, καθώς και στην αποκατάσταση της προσγενόμενης στο Δημόσιο ζημίας από τη μη συμμόρφωσή τους προς τις υποχρεώσεις αυτές (ΣτΕ 2460/1981 και ΑΠ1714/1981). Επίσης με τις 1401/70 και 95/72 αποφάσεις του Εφετείου, είχε γίνει δεκτό, ότι το πρόστιμο του ΚΦΣ, έχει προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν μπορεί η Διοίκηση να επιβάλλει **το πρώτον** σε βάρος των κληρονόμων του παραβάτη, γιατί δεν είναι νοητή επιβολή ποινής συμμορφώσεως κατά των κληρονόμων για πράξεις που έκανε απευθείας ο αποβιώσας.

Επειδή στην αριθμ. 291/2011 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ορίζεται ότι 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.

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/14-10-2011, με την οποία έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών, η ως άνω και με αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ορίζεται ότι: «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...**»

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., να προβεί στην ακύρωση των με αριθ./...-2016,/...-2016 και-....-2016 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **ολική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας . . του, με ΑΦΜ, και την ακύρωση των με αριθ./.....-2016,/.....-2016 και/.....2016 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.