



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2518

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 11/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) του, κατοίκου Δήμου με ΑΦΜ, β) του

κατοίκου , οδός , με ΑΦΜ , γ) του , κατοίκου Δήμου , οδός , με ΑΦΜ , δ) του , κατοίκου , οδός , με ΑΦΜ και ε) του , κατοίκου , οδός με ΑΦΜ , άπαντες με την ιδιότητα των μοναδικών εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα στις 11/09/2017 του , κατά της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, σε βάρος του αποβιώσαντα του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 14/03/2019 οικεία Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν. 4174/2013) της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) του , με ΑΦΜ , β) του , με ΑΦΜ , γ) του , με ΑΦΜ , δ) του , με ΑΦΜ και ε) του , με ΑΦΜ , άπαντες με την ιδιότητα των μοναδικών εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα στις 11/09/2017 του , 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. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος την 11/09/2017 του με ΑΦΜ πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τα άρθρα 54 και 62 του ν. 4174/2013, 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, 10 του ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997.

Συγκεκριμένα, ο του, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....» στα Μετά τον θάνατό του την 11/09/2017, σύμφωνα με τα αναφερόμενα επί της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμό/2017 απόφαση του Ειρηνοδικείου Ναυπλίου, με την οποία διατάχθηκε η σφράγιση τόσο της οικίας, όσο και του περιπτέρου που διατηρούσε.

Η σφράγιση των χώρων πραγματοποιήθηκε στις 26-09-2017 με τη με αριθμό/2017 έκθεση σφράγισης του συμβολαιογράφου, ο οποίος μετά την σφράγιση παρέδωσε τα κλειδιά στη Γραμματεία του Ειρηνοδικείου.

Στη συνέχεια ο ιδιοκτήτης της οικίας και του περιπτέρου ζήτησε την αποσφράγιση αυτών προκειμένου να του αποδοθούν οι χώροι.

Εκδόθηκε η με αριθμό/2017 απόφαση του Ειρηνοδικείου Ναυπλίου με την οποία, μεταξύ άλλων, διατάχθηκε η αποσφράγιση των χώρων από τον ίδιο ως άνω συμβολαιογράφο, ενώ διατάχθηκε και η κοινοποίηση της απόφασης, πριν τη διενέργεια της αποσφράγισης και στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Σε εκτέλεση δε της άνω απόφασης στις 18-01-2018 με τη με αριθμό/2018 έκθεση αποσφράγισης οικίας και αποθήκης-περιπτέρου και πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής άρθρ. 831 ΚΠολΔ, του συμβολαιογράφου έγινε η αποσφράγιση των χώρων, για την οποία είχε κλητευθεί μεταξύ άλλων να παραστεί και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με τη με αριθμό/2018 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή Πρωτοδικείου

Κατά τη διενέργεια της αποσφράγισης, δεν έγινε απογραφή, καθόσον δεν υπήρχαν αντικείμενα προς καταγραφή, πλην αντικειμένων που ανήκαν στον ιδιοκτήτη και μόνο της οικίας και του , όπως τα παραπάνω βεβαιώθηκαν από τον διενεργήσαντα αυτή συμβολαιογράφο και παραδόθηκαν τα κλειδιά των χώρων στον ιδιοκτήτη.

Την 08/03/2019 προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου ο κος ως νόμιμα εξουσιοδοτημένος από τους νόμιμους κληρονόμους του θανόντος και υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. /2019 δήλωση άρθρ. ν. 1599/86 με την οποία δήλωσε ότι κατά την αποσφράγιση του περιπτέρου από τις αρμόδιες αρχές δεν βρέθηκε η με αριθμό μητρώου ΦΤΜ καθώς και το Βιβλιάριο Συντήρησής της.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καταλόγισε, με την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη σε βάρος του ήδη αποβιώσαντος του μια παράβαση στη χρήση 2017 λόγω απώλειας της προαναφερθείσας ταμειακής μηχανής.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή τους από το επιβληθέν πρόστιμο, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η σφράγιση και αποσφράγιση της οικίας και του περιπτέρου του θανόντα έγιναν χωρίς τη συμμετοχή τους, ενώ δεν ανευρέθηκαν αντικείμενα του και ούτε βέβαια η ταμειακή μηχανή, αφού διαφορετικά αυτή θα είχε καταγραφεί από το συμβολαιογράφο και θα είχε αποδοθεί αρμοδίως.
- Ουδμία τους βαρύνει ευθύνη για την απώλεια της ταμειακής μηχανής, την ύπαρξη της οποίας αγνοούσαν μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης για διακοπή εργασιών του αποβιώσαντα και βέβαια δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν την τύχη αυτής.
- Δεδομένου ότι δεν διατηρούσαν σχέσεις με τον θανόντα, ο μόνος που ασχολήθηκε, όταν ειδοποιήθηκε για το θάνατό του αδελφού του, ήταν ο πρώτος από αυτούς που μετέβη, από την του Δήμου , στο νοσοκομείο και κανόνισε τα της μεταφοράς της σωρού του στον τόπο καταγωγής του στην , όπου έγινε και η ταφή του. Στη συνέχεια ειδοποιήθηκε από τον ιδιοκτήτη της οικίας και του περιπτέρου του αποβιώσαντα, ότι είχε γίνει σφράγιση και στη συνέχεια μετά την αποσφράγιση, ότι δεν βρέθηκε κανένα αντικείμενο του, όπως αναφέρεται και στην έκθεση αποσφράγισης.
- Δεν θα μπορούσαν να προβούν σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια, όπως να υποβάλλουν μήνυση για την απώλειά οποιουδήποτε αντικειμένου, μεταξύ των οποίων και της ταμειακής μηχανής, καθόσον δεν γνώριζαν, ούτε την ύπαρξή κάποιων συγκεκριμένων αντικειμένων, ούτε που βρισκόταν και αν και πότε τυχόν αφαιρέθηκαν και πολύ περισσότερο από ποιόν ή ποιους.
- Όπως προκύπτει από τα βιβλία που τηρούσε ο αποθανών, μέχρι το θάνατό του, υπέβαλε κανονικά όλα τα κατά νόμο απαιτούμενα στοιχεία ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , ενώ υπήρξε χρονικό κενό μεταξύ του θανάτου του 11-09-2017 μέχρι και τη σφράγιση των χώρων στις 26-09-2017, όπως προκύπτει από την άνω έκθεση, κατά το οποίο πιθανόν να έχει γίνει η αφαίρεση της ταμειακής μηχανής. Η υποβολή από μέρους τους σήμερα μήνυσης κατά αγνώστου. ή αγνώστων δραστών, θα ήταν άνευ αντικειμένου και δεν θα μπορούσε να προσφέρει τίποτα στην ανακάλυψη του δράστη ή των δραστών, ενόψει του μεγάλου χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει και πολύ περισσότερο δεν θα μπορούσε να οδηγήσει στην ανεύρεση της ταμειακής μηχανής. Εξάλλου από το θάνατο και μετέπειτα, δεν υπήρξε κανενός είδους δραστηριότητα της επιχείρησης του αποβιώσαντα.
- Η απώλεια της ταμειακής μηχανής, την ύπαρξη της οποίας εκείνοι αγνοούσαν, που οφείλεται στον ξαφνικό θάνατο του κληρονομούμενου και από χώρο στον οποίο εκείνοι δεν είχαν πρόσβαση, αποτελεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, γεγονός

ανωτέρας βίας και επομένως η απώλεια της, οφείλεται σε γεγονός για το οποίο δεν φέρουν οποιαδήποτε ευθύνη.

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 ακληρονόμητες (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 κρίθηκαν τα ακόλουθα: «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 με αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου, 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 όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο για τη νόμιμη ή μη επιβολή προστίμων σε βάρος αποβιώσαντα, είναι κατ' αρχάς εάν αυτά είναι κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα και επιπροσθέτως εάν τα πρόστιμα αυτά καταλογίζονται πρωτογενώς 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 παράβαση της απώλειας της με αριθ. ΦΤΜ και του Βιβλιαρίου Συντήρησης αυτής, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή μετά το θάνατο του

υπόχρεου φορολογούμενου και συγκεκριμένα κατά τη διαδικασία διακοπής δραστηριότητας της επιχείρησης του θανόντος από τους νομίμους κληρονόμους αυτού. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου σε βάρος του αποβιώσαντα, ήδη από τις 11/09/2017, φορολογούμενου. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη, αφορώσα παράβαση στην οποία είχε υποπέσει ο αποβιώσας επιτηδευματίας, δεν είχε αφενός κοινοποιηθεί «το πρώτον» στον ίδιο όσο ήταν εν ζωή και επομένως, βάσει των προαναφερομένων, ως αποσβηνόμενη με το θάνατο του, δεν μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του. Αφετέρου δε, κατά την έννοια της επιβαλλόμενης διοικητικής κύρωσης, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, δεν μπορεί να επιβληθεί σε βάρος του αποβιώσαντα σε χρόνο κατά τον οποίο ο παραβάτης δεν βρίσκεται πλέον εν ζωή.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, το επιβληθέν πρόστιμο εις βάρος του αποβιώσαντα τουμε ΑΦΜ, ο οποίος απώλεσε την ταμειακή μηχανή και το βιβλιάριο συντήρησης αυτής, έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, ως διοικητική κύρωση αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντας τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων. Επιπλέον, η επιβολή του δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον μ' αυτό δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς - της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Ως εκ τούτου, στην κρινόμενη περίπτωση, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης, καθόσον, το εν λόγω πρόστιμο, έχοντας αυστηρά προσωπικό και αποκλειστικά κυρωτικό χαρακτήρα αποσβήνεται με τον θάνατο του υπόχρεου.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 11/04/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των: α) του, με ΑΦΜ, β) του, με ΑΦΜ, γ) του, με ΑΦΜ, δ) του, με ΑΦΜ και ε) του, με ΑΦΜ, άπαντες με την ιδιότητα των μοναδικών εξ αδιαθέτου κληρονόμων του

αποβιώσαντα στις 11/09/2017 τουκαι την ακύρωση, της
υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-
31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την
παρούσα απόφαση:**

Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013: 0,00€

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 ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.