



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1224

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις

Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1118063 ΕΞ2016/5-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2562/19-8-2016) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α1058824ΕΞ 2014/8-4-2014 (Β'865,1079 &1846) απόφασης της Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Επίλυσης Διαφορών και Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».

θ. Της αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β'2759/1.9.2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανή προσφυγή του [.....], ως κληρονόμου της αποβιωσάσης μητέρας του [.....], κατά της με αρ. [.....] και με αριθμ πρωτ. [.....] πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....] και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αρ. [.....] και με αριθμ πρωτ. [.....] πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της [.....], της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανούς προσφυγής του [.....], ως κληρονόμου της αποβιωσάσης μητέρας 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 με αρ. [.....] και με αριθμ πρωτ. [.....] πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της [.....], επιβλήθηκε σε βάρος της αποθανούσας [.....], πρόστιμο ποσού [.....] €, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμ καταχώρησης [.....] δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 54 και 62 του Ν.4174/2013. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε ηλεκτρονικά από τον προσφεύγοντα [.....], ο οποίος ως κληρονόμος (γιός) της είναι ο εκ του νόμου υπόχρεος για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της αποβιώσας την [.....] μητέρας του.

Ο προσφεύγων, ως κληρονόμος της αποβιώσας την [.....] μητέρας του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της [.....], για το λόγο ότι το πρόστιμο εκπροθέσμου που του επιβλήθηκε δεν ευσταθεί, διότι η δήλωση του είναι εμπρόθεσμη, επισημαίνοντας ότι όλα τα σχετικά έγγραφα πιστοποίησης του θανάτου της μητέρας του κατατέθηκαν στο μητρώο εντός του έτους 2015.

Επειδή, στο άρθρο 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης»

Επειδή, σύμφωνα με το εδ. β' της παρ. 3 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ισχύουν τα εξής: «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.» Συνεπώς, σε περίπτωση θανάτου ενός φορολογούμενου, οι κληρονόμοι αυτού υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αποβιώσαντος, σύμφωνα με τα ανωτέρω καθ όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1088/2015 (ΦΕΚΒ'763/30.04.2015) «Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014,

με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.» στο άρθρο 1 (Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων) στην παράγραφο 5 αναφέρονται τα εξής: «Οι δηλώσεις των αποβιώσαντων υποβάλλονται αποκλειστικά σε χειρόγραφη μορφή στην Φορολογική Διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του Τμήματος ή Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ του αποβιώσαντος πριν από την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1006/2014 «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» Σε περίπτωση θανάτου φυσικού προσώπου ή υποβολής δήλωσης διακοπής από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο Α.Φ.Μ. απενεργοποιείται και δε χρησιμοποιείται πλέον σε καμία συναλλαγή, παρά μόνο, για την υποβολή δηλώσεων που αφορούν σε χρήση πριν το θάνατο ή τη διακοπή αντίστοιχα. Συνεπώς πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος, οι κληρονόμοι οφείλουν να δηλώσουν το θάνατο στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή, όταν δηλωθεί ο θάνατος του φορολογούμενου στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. από τους κληρονόμους, τότε κάποιες από τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες του taxisnet παύουν να λειτουργούν και αν ο κληρονόμος του αποβιώσαντος επιχειρήσει να εισέλθει στην εφαρμογή για την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος, τότε κατά τη διαδικασία επιβεβαίωσης των στοιχείων θα εμφανιστεί μήνυμα σύμφωνα με το οποίο φαίνεται ότι για το συγκεκριμένο ΑΦΜ έχει ήδη δηλωθεί θάνατος στο Τμήμα Μητρώου και άρα ο υπόχρεος είναι αποβιώσας και ότι *η τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος πρέπει να υποβληθεί από τους κληρονόμους του στην Δ.Ο.Υ.*

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω άρθρων προκύπτει ότι οι δηλώσεις που αφορούν το φορολογικό έτος 2014 κι έχουν ως υποκείμενο φορολογίας φορολογούμενους που απεβίωσαν —με ημερομηνία θανάτου μέσα στο έτος 2015—, υποβάλλονται **αποκλειστικά σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έως την 31^η/12/2015.**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή

φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου». Με την παρ. 2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1...».

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά στις [.....] την με αριθμ καταχώρησης [.....] δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως κληρονόμος της μητέρας του που απεβίωσε στις [.....], ακολουθώντας την ηλεκτρονική διαδικασία, ενώ η διαδικασία που έπρεπε να ακολουθήσει προϋποθέτει αρχικώς την δήλωση του θανάτου στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και στην συνέχεια την χειρόγραφη υποβολή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις που αναλύθηκαν παραπάνω. Ενόψει τούτων, ορθώς θεωρήθηκε η δήλωση εκπρόθεσμη από το ηλεκτρονικό σύστημα και του επιβλήθηκε το αναλογούν προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αρ. [.....] πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....].

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

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό
Εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 54 και 62 του Ν.4174/2013.	100,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99)