



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 620/06-04-2020

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** της κ. του με **Α.Φ.Μ.:** (ως νόμιμης κληρονόμου του θανόντος, κατά την 16/02/2019, συζύγου της του με Α.Φ.Μ.:), **κατά** της με αριθμό/27-11-2019 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016.**

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **03/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/27-11-2019 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016**, επιβλήθηκε, σε βάρος του αποβιώσαντος, κατά την 16/02/2019, του με Α.Φ.Μ.:, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 300,00 €** (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για **εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για τα εν λόγω φορολογικά έτη.

Η προσφεύγουσα κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **03/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, μερικώς ή ολικώς, η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Οι πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του θανόντος συζύγου της, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, υποβλήθηκαν προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικά ποσά επικουρικής σύνταξής του που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2017. Οι εν λόγω δηλώσεις υποβλήθηκαν εκπροθέσμως το 2019, μετά από τον θάνατο του υπόχρεου, λόγω σοβαρών προβλημάτων υγείας του κατά το έτος 2018 και ψυχολογικής φόρτισης των οικείων συγγενών του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «**Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στην Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α) και β) του Ν.4174/2013 «**Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014** και ημερομηνία **11/12/2014** εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)**», ορίζεται ότι

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, οριζόταν ότι «3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος) παράγραφος 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι
«22. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 (Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων) παρ. 1 εδ. πρώτο και παρ. 2 εδ. τέταρτο της ΠΟΛ.1088/17-04-2015 (ΦΕΚ763Β/30-04-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με την 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 αυτήν.», ορίζεται ότι

«1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013, ΦΕΚ167Α/23-07-2013) υποβάλλονται υποχρεωτικά, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως τις 30/06/2015.

2. Όλες οι αρχικές και τροποποιητικές, εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1184/21-08-2015 (ΦΕΚ1816Β/21-08-2015) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η παράγραφος 1 της ΠΟΛ.1130/25-06-2015 (ΦΕΚ1257Β/25-06-2015), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την ΠΟΛ.1151/14-07-2015 (ΦΕΚ1500Β/17-07-2015), αντικαθίσταται ως εξής:
«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1198/03-09-2015 (ΦΕΚ1873Β/04-09-2015) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013, μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 και καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης εκχώρησης μισθωμάτων», ορίζεται ότι

«1. Στην παράγραφο 1 της Απόφασης της Αναπληρώτριας Υπουργού ΠΟΛ.1130/25-06-2015 (ΦΕΚ1257Β/25-06-2015) προστίθενται εδάφια ως εξής:
«Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 04/09/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1044/07-04-2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1083Β/18-04-2016), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Ιουνίου 2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1090/28-06-2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1950Β/30-06-2016), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 15η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1105/15-07-2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2205Β/15-07-2016), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 18η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 18/07/2016.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1094/28-06-2017 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2239Β/29-06-2017), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 17 Ιουλίου 2017.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1106/14-07-2017 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2437Β/17-07-2017), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21 Ιουλίου 2017.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 21/07/2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 5 εδ. πρώτο και δεύτερο της ΠΟΛ.1068/12-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1319Β/17-04-2018), με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν», ορίζεται ότι

«5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή

συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών και αμοιβών ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες, για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, υποβάλλονται ηλεκτρονικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

β) Εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ) και δ) της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παρ. 2 περ. β) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή την μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ο υπόχρεος του (Α.Φ.Μ.:) απεβίωσε την 16/02/2019 και με την με αριθμό/01-07-2019 δήλωση προς την αρμόδια Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δηλώθηκαν οι νόμιμοι κληρονόμοι του, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα σύζυγός του, δυνάμει της με αριθμό/19-04-2019 (Ειρηνοδικείο) δημοσιευθείσας διαθήκης.

Επειδή, ο αποβιώσας, κατά την 16/02/2019, του είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την 24/06/2015, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 1.126,75 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 24/06/2015). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης είχαν συμπεριληφθεί τα ποσά των 15.965,80 € στον κωδικό 303 (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις), των 1.088,65 € στον κωδικό 313 (φόρος που αναλογεί σε συντάξεις) και των 1.072,32 € στον κωδικό 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από συντάξεις), από τον «ΕΝΙΑΙΟ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (Ε.Φ.Κ.Α.)» με Α.Φ.Μ.:, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2014. Κατά το έτος 2018, αναρτήθηκε ηλεκτρονικώς η εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με την οποία υπέβαλε εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την 21/06/2018, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2017. Στην εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2017, συμπεριλήφθηκαν, επιπλέον, αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης ποσού 1.688,82 € για το φορολογικό έτος 2014, από το «ΕΝΙΑΙΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΠΕΞ ΠΑΡΟΧΩΝ» με Α.Φ.Μ.:, με φόρο που αναλογεί 342,94 € και φόρο που παρακρατήθηκε

337,80 €. Από τους κληρονόμους του υποβλήθηκε εκπροθέσμως, κατά την 27/11/2019, μέσω της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του θανόντος για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας, κατά την ίδια ημέρα (27/11/2019) από την εν λόγω Δ.Ο.Υ., προέκυψε χρεωστικό ποσό 1.172,24 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 27/11/2019). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης, προστέθηκαν τα ανωτέρω καταβληθέντα ποσά επικουρικής σύνταξης, με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, εσφαλμένως στον κωδικό 303 αντί του ορθού κωδικού 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις) και ορθώς στους κωδικούς 313 και 315, αντιστοίχως, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο του είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την 21/06/2016, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 402,49 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 21/06/2016). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης είχαν συμπεριληφθεί, μεταξύ άλλων, τα ποσά των 1.352,76 € στον κωδικό 313 (φόρος που αναλογεί σε συντάξεις) και των 1.332,47 € στον κωδικό 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από συντάξεις) που αφορούν σε κύρια σύνταξη από τον «ΕΝΙΑΙΟ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (Ε.Φ.Κ.Α.)» με Α.Φ.Μ.:, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2015. Στην προαναφερθείσα ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2017, συμπεριλήφθηκαν, επιπλέον, αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης ποσού 1.643,76 € για το φορολογικό έτος 2015, από το «ΕΝΙΑΙΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΩΝ» με Α.Φ.Μ.:, με φόρο που αναλογεί 333,81 € και φόρο που παρακρατήθηκε 328,80 €. Από τους κληρονόμους του υποβλήθηκε εκπροθέσμως, κατά την 07/11/2019, μέσω της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του θανόντος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας, κατά την 12/11/2019 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ., προέκυψε χρεωστικό ποσό 441,82 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 12/11/2019). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης, προστέθηκαν τα ανωτέρω καταβληθέντα ποσά επικουρικής σύνταξης, με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, στους κωδικούς 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις), 313 και 315, αντιστοίχως, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο του είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την 22/06/2017, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2016, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 800,67 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 22/06/2017). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης είχαν συμπεριληφθεί, μεταξύ άλλων, τα ποσά των 1.418,98 € στον κωδικό 313 (φόρος που αναλογεί σε συντάξεις) και των 1.397,70 € στον κωδικό 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από συντάξεις) που αφορούν σε κύρια σύνταξη από τον «ΕΝΙΑΙΟ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (Ε.Φ.Κ.Α.)» με Α.Φ.Μ.:, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2016. Στην ανωτέρω ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2017, συμπεριλήφθηκαν, επιπλέον, αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης ποσού 1.154,60 € για το φορολογικό έτος 2016, από το «ΕΝΙΑΙΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΩΝ» με Α.Φ.Μ.:, με φόρο που αναλογεί 234,44 € και φόρο που παρακρατήθηκε 230,92 €. Από τους κληρονόμους του υποβλήθηκε εκπροθέσμως, κατά την 07/11/2019, μέσω της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του θανόντος για το φορολογικό έτος 2016, από την εκκαθάριση της οποίας, κατά την 12/11/2019 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ., προέκυψε χρεωστικό ποσό 845,64 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 12/11/2019). Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω δήλωσης, προστέθηκαν τα ανωτέρω καταβληθέντα ποσά επικουρικής σύνταξης, με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, στους κωδικούς 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις), 313 και 315, αντιστοίχως, βάσει της ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας εικόνας αποδοχών του υπόχρεου για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό/27-11-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του ήδη θανόντος, κατά την 16/02/2019,, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 300,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για εκπρόθεσμη υποβολή των ανωτέρω πρώτων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του για τα εν λόγω φορολογικά έτη, από τις οποίες προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4174/2013 που επισύρει αθροιστικώς το επιβληθέν πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β) του ίδιου νόμου. Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε δια επιδόσεως στην προσφεύγουσα, κατά την 27/11/2019, ως νόμιμη κληρονόμο του υπόχρεου συζύγου της.

Επειδή, τα αναδρομικώς καταβληθέντα ποσά επικουρικής σύνταξης του με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, προέκυψαν από την εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2017, η οποία ήταν αναρτημένη κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι κατά την 21/06/2018 (αριθμός καταχώρησης/21-06-2018). Συνεπώς, κατά την 21/06/2018, ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση για τα αναδρομικώς καταβληθέντα ποσά της επικουρικής σύνταξής του που αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 και είχαν καταβληθεί κατά το ημερολογιακό έτος 2017 και, εξ αυτού, προκύπτει ότι είχε την δυνατότητα να υποβάλει τις πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις του για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 έως το τέλος του φορολογικού έτους 2018, ήτοι έως την 31/12/2018, προκειμένου να μην του επιβληθεί το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης (άρθρο 3 παρ. 5 της ΠΟΛ.1068/12-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Επειδή, ωστόσο, με την ΠΟΛ.1113/12-10-2007 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα «*Μη επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και μη λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων*», έγινε αποδεκτή η με αριθμό 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η φορολογική Αρχή δεν δύναται να επιβάλλει πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και να λάβει τα προβλεπόμενα, στο άρθρο 14 του Ν.2523/1997, μέτρα σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση:

II. β. Από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 του Α.Κ., σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου Δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου Δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στην ζωή φυσικό πρόσωπο που αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως **προσωποπαγείς** και, συνεπώς, **ακληρονόμητες** (λ.χ., η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λπ.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρώς **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 αποσβενόμενες με τον θάνατό του, μεταβιβάζονται, αιτία θανάτου, στους κληρονόμους του [βλ. ΑΠ1714/1981 ΝΟΒ/1982 (1065)]. Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με την κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός εάν 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 μία 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 την νομική φύση τους, συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις. Τα 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 την φορολογική Αρχή μετά τον θάνατο του υποκruptτόμενου, τα πρόστιμα αυτά αποσβένονται με τον 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 μόνον στο πρόσωπό του, δηλαδή εάν αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣτΕ1295/1999 για τον αποδέκτη).

β) Δεν επιβλήθηκαν σε βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), αλλά εξετάζεται η **το πρώτον** επιβολή τους σε βάρος των κληρονόμων του, δηλαδή σε βάρος προσώπων που δεν μετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στην τέλεση της παραβάσεως.

γ) Έχουν **αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα**, υπό την έννοια ότι χαρακτηριζόμενα ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση μελλοντικών φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και, συνεπώς, **δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα**, εφόσον με αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση – έστω και μερικώς – της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Όσον αφορά δε στο δικαίωμα των κληρονόμων, κατά το άρθρο 1847 του 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 υποκruptτόμενου σε έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων), οι οποίες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου.

III. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν επιβάλλονται πρόστιμα του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκruptτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. **32/2009 γνωμοδότηση του Στ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.:**

Ως έχει παγίως κριθεί, οι απειλούμενες, από διατάξεις νόμων οικονομικού και λοιπού περιεχομένου και επιβαλλόμενες, από τις διοικητικές Αρχές, χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, έχουν χαρακτήρα διοικητικών χρηματικών κυρώσεων και κύριο σκοπό να εξαναγκάσουν τους διοικούμενους σε πλήρη και ακριβή εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεών τους, **κληρονομούνται δε υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα**, ήτοι **εφόσον επιβλήθηκαν προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο** από την παράβαση για την οποία επιβλήθηκε η κύρωση. Έτσι, γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων αποζημιωτικού χαρακτήρα, τα πρόστιμα αυτά αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιάς και η εξ αυτών υποχρέωση μεταβιβάζεται, κατά το άρθρο 1710 του Α.Κ., στους κληρονόμους, αφού και η αξίωση του Δημοσίου προς επιβολή τους αποτελεί και αυτή στοιχείο της κληρονομιάς (γνwm. 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, σελ. 140) ή η τυχόν **επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων καταλογιστικών πράξεων**, τα εν λόγω πρόστιμα **δεν φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα αλλά προσωποπαγή**, αποσκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μίας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής αυτών σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος προσώπου (βλ. ΣτΕ1266/2003, 3676/1988). 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 επιβολής τους δεν υπηρετείται ο αναφερθείς νομοθετικός σκοπός της θέσπισης αυτών. Συνεπώς, τα 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 καταλογιστούν και να εισπραχθούν δυνάμει άλλων καταλογιστικών πράξεων που είναι διάφορες από τις εκδιδόμενες αποφάσεις ή πράξεις επιβολής προστίμου (πρβλ. ΝΣΚ551/2006).

Επειδή, επιπλέον, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1219/24-10-2011 Εγκυκλίου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών**, με θέμα **«Κοινοποίηση γνωμοδότησης περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου»**, κοινοποιήθηκε η με αριθμό **291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**, 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 τον 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, από την παράθεση όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι **κρίσιμο στοιχείο** για την νόμιμη ή μη επιβολή προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος, είναι, αρχικώς, εάν αυτό είναι **κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα** και, επιπροσθέτως, **εάν** καταλογίζεται πρωτογενώς ή είχε **«το πρώτον» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή**.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε, δυνάμει της με αριθμό/19-04-2019 (Ειρηνοδικείο) δημοσιευθείσας διαθήκης ορίστηκαν οι κληρονόμοι του θανόντος, κατά την 16/02/2019, Η πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του θανόντος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, υποβλήθηκε εκπροθέσμως, κατά την 07/11/2019, από τους κληρονόμους του, οι οποίοι υπέβαλαν, επίσης, εκπροθέσμως, κατά την 27/11/2019, την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014. Η υποβολή των πρώτων τροποποιητικών δηλώσεων του θανόντος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 συντελέστηκε εντός λίγων μηνών από την δημοσίευση της διαθήκης του και κατά το ίδιο έτος της δημοσίευσης αυτής. Ακολούθως, κατά την 27/11/2019, εκδόθηκε, από τον Προϊστάμενο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η προσβαλλόμενη πράξη, σε βάρος του ήδη θανόντος, η οποία δεν μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του.

Επειδή, επιπλέον, το επιβληθέν πρόστιμο, σε βάρος του ήδη αποβιώσαντος του (Α.Φ.Μ.:), έχει **αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα**, υπό την έννοια ότι, ως διοικητική κύρωση, αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου και ήδη θανόντος προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση μελλοντικών φορολογικών παραβάσεων. Η δε **επιβολή** του προστίμου δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και, συνεπώς, **δεν έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα**, εφόσον με αυτήν δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Ως εκ τούτου, στην κρίνόμενη περίπτωση, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι κατά την 27/11/2019, είχε ήδη παύσει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής – διαδικαστικής παράβασης, καθ' όσον **το εν λόγω πρόστιμο, έχοντας αυστηρώς προσωπικό και αποκλειστικώς κυρωτικό χαρακτήρα, αποσβέστηκε με τον θάνατο του υπόχρεου**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, **κρίνουμε** ότι η με αριθμό/27-11-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης πρέπει να **ακυρωθεί**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής της **Κ.** **του** με
Α.Φ.Μ.: (ως νόμιμης κληρονόμου του θανόντος, κατά την 16/02/2019, συζύγου της
..... του με Α.Φ.Μ.:) και την ακύρωση της με αριθμό
...../27-11-2019 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του
Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016

Η με αριθμό/27-11-2019 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)
του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (χρεωστικών) (...../27-11-2019,/07-11-2019 και/07-11-2019, αντιστοίχως) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	300,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την
παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών
Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.