



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα 17/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2405

### **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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/07/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ .....(ως φορολογικού εκπροσώπου του ..... που απεβίωσε στις 5-7-2019) κατοίκου ....., κατά της με αριθμό ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά (που κοινοποιήθηκε με το υπ' αριθ.πρωτ. ....../10-6-2020) έγγραφο για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ...../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/07/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του ..... πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 13/04/2017 την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, επί εκπρόθεσμης υποβολής, του ελεγκτή της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως νόμιμος φορολογικός εκπρόσωπος του θανόντος αδελφού του ....., ΑΦΜ ..... ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. ..../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.54 ν.4174/2013 προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Ο ..... στον οποίο επεβλήθη πρόστιμο ύψους 100€ σύμφωνα με την υπ' αρ. αριθμ. ..../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά απεβίωσε στις 05/07/2019, δεν ενημέρωσα την Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά διότι δεν γνώριζα πιθανές εκκρεμότητες αφού ο αδελφός μου είχε μεταφερθεί στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

**Επειδή**, με το [άρθρο 19](#) του ν.[4174/2013](#) ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη 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. Τροποποιητική 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**, με το [άρθρο 67 παρ. 3](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι: «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1105/2016 αναφέρεται 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**, με το [άρθρο 54](#) του ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «1. 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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,. 2. 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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,..».

**Επειδή**, με την [ΠΟΛ.1252/20-11-2015](#) παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.[4174/2013](#), άρθρα 53 - 62) και διευκρινίστηκε ότι α) για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54) και β) για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη 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**, στην προκειμένη περίπτωση, ο αδελφός του προσφεύγοντα ..... υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης ...../18.04.2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και στη συνέχεια υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ. ....../13-04-2017. Ως εκ τούτου του επεβλήθη πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013 ύψους 100€.

**Επειδή**, σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1107520 ΕΞ 2016 του Υπουργείου Οικονομικών Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «Επιβολή ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4337/2015.»παρ.1.....,παρ.2 Περαιτέρω με την γνωμοδότηση 291/2011 του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον τότε Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/2011, έγινε δεκτό ότι, 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.

Στο σκεπτικό δε, της γνωμοδότησης αυτής, αναφέρεται 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. Επίσης αναφέρεται ότι, 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. Παρ.3. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σε περίπτωση θανάτου φυσικού προσώπου (ατομική επιχείρηση), δεν επιβάλλονται κυρώσεις στους κληρονόμους αυτού για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων των διατάξεων του Κ.Β.Σ., που είχε υποπέσει ο θανών και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο.

Τα προαναφερόμενα τυγχάνουν εφαρμογής και μετά την κατάργηση από 17.10.2015 των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και την ισχύ, από την ημερομηνία αυτή και μετά, των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, δεδομένου ότι σύμφωνα με το σκεπτικό της προαναφερόμενης γνωμοδότησης, αριθμ. 291/2011, του Ν.Σ.Κ., τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν **το πρώτον** να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Πράξη Επιβολής Προστίμου, για πρώτη φορά μετά το θάνατό του, εις βάρος των κληρονόμων του).

Συνεπώς, οι κυρώσεις εις βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, διά του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεση τους. Η επιβολή προστίμων του [άρθρου 54](#) του ΚΦΔ σε περιπτώσεις μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής δηλώσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, 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. Συνακόλουθα, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη,

παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως νόμιμος φορολογικός εκπρόσωπος του θανόντος αδελφού του ....., ΑΦΜ ....., γίνεται αποδεκτός.

### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της από 07/07/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ .....και την ακύρωση της υπ' αριθμό ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το φορολογικό έτος 2015.

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

**Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη ...../2020): 0,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.

