



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

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 3353/08-11-2021

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 πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, ως **νομίμου κληρονόμου** της **θανούσης** κατά την **01/02/2020** **συζύγου** του του (**Α.Φ.Μ.:**), **κατά** της με αριθμό/17-05-2021 **Πράξης Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για το φορολογικό έτος 2019.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Επί της από **15/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του 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/17-05-2021 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος της θανούσης κατά την 01/02/2020 συζύγου του προσφεύγοντος του (**Α.Φ.Μ.:**), **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €** για **εκπρόθεσμη υποβολή**, από τον προσφεύγοντα – νόμιμο κληρονόμο της, της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Ο προσφεύγων κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **15/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Για την εκπρόθεσμη υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της θανούσης κατά την 01/02/2020 συζύγου του του για το φορολογικό έτος 2019 ευθύνεται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διότι παρόλο που η δήλωση κατατέθηκε εμπροθέσμως κατά την 14/12/2020 δια χειρός της λογίστριας στην εν λόγω Δ.Ο.Υ., δεν ελέγχθηκε έως την 26/02/2021 που ήταν η καταληκτική ημερομηνία –μετά από σχετική παράταση– για την εμπρόθεσμη υποβολή της. Την 11/05/2021 ενημερώθηκε με μήνυμα στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. ότι η δήλωση δεν μπορούσε να εκκαθαριστεί λόγω μη ορθής συμπλήρωσης της κύριας κατοικίας της θανούσης, με αποτέλεσμα να υποβληθεί (εκ νέου) εκπροθέσμως.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

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

«1.

α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

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

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

Επειδή, στις «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019» της Α.Α.Δ.Ε., πρώτη έκδοση, αρχική, Απρίλιος 2020, ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ, ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ, αναφέρεται ότι

«1. **ΠΟΙΟΙ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΔΗΛΩΣΗ.**

Υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση (έντυπο Ε1) έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του, ανεξάρτητα από το αν είναι εξαρτώμενο μέλος ή όχι και αποκτά πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

2. ΠΩΣ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.

5. Επίσης, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης έχουν:

– Οι κληρονόμοι του φορολογουμένου για το συνολικό εισόδημά του μέχρι την ημέρα του θανάτου του.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι
«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 περ. 2) της Α.1302/31-12-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ5865Β/31-12-2020), με θέμα «Παράταση προθεσμίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.», ορίζεται ότι
«Άρθρο 1.

Παρατείνεται έως την 26η Φεβρουαρίου 2021 η προθεσμία υποβολής των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής είναι η 31η Δεκεμβρίου 2020:

2) Δηλώσεις φορολογικού έτους 2019 σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου για τις οποίες υπόχρεοι σε υποβολή είναι οι κληρονόμοι του.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή, από τους κληρονόμους θανόντος φυσικού προσώπου, αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2019, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η **26/02/2021**.

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, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο 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).», αναφέρεται 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. και τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η υπόχρεη του (Α.Φ.Μ.:) είχε αποβιώσει κατά την 01/02/2020 και με την με αριθμό/05-06-2020 δήλωση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης είχαν δηλωθεί ο εν ζωή σύζυγός της – προσφεύγων, ο υιός αυτής και του προσφεύγοντος κ. του (Α.Φ.Μ.:) και η κόρη αυτής και του προσφεύγοντος κ. του (Α.Φ.Μ.:) ως, εξ αδιαθέτου, νόμιμοι κληρονόμοι της.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, για τα προσωπικά του εισοδήματα, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/11-06-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2019, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 63,96 € για καταβολή (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 11/06/2020).

Επειδή, κατά την 14/12/2020, είχαν κατατεθεί **εμπροθέσμως** στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δια χειρός της λογίστριας κ. του (Α.Φ.Μ.:), δεκαοκτώ (18) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος θανόντων φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2019, μεταξύ των οποίων η αρχική δήλωση της θανούσης συζύγου του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατά την 11/05/2021, ο προσφεύγων είχε λάβει μήνυμα στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. με το οποίο είχε ενημερωθεί ότι η αρχική δήλωση για την θανούσα σύζυγό του δεν δύνατο να εκκαθαριστεί, διότι δεν μπορούσε να διαπιστωθεί ο τόπος της –εν ζωή αυτής– κύριας κατοικίας της. Ειδικότερα, είχε δηλωθεί φιλοξενία της από τον προσφεύγοντα στην από 14/12/2020 κατατεθείσα δήλωση, χωρίς να είχε δηλωθεί ως φιλοξενούμενη στην ως άνω με αριθμό/11-06-2020 δική του αρχική δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/16-05-2021 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2019, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει, εκ νέου, χρεωστικό ποσό 63,96 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16/05/2021). Στο **έντυπο Ε1** της εν λόγω δήλωσης, σε σχέση με το ίδιο έντυπο της οικείας αρχικής δήλωσης, **είχε προστεθεί ο κωδικός 007** [φιλοξενία φυσικού προσώπου υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (εκτός εκείνων του πίνακα 8)] με τον **αριθμό 1**.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως νόμιμος κληρονόμος της θανούσης συζύγου του **του**, υπέβαλε, εκπροθέσμως, μέσω της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/17-05-2021 **αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός της** για το **φορολογικό έτος 2019**, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε **χρεωστικό ποσό 51,30 € για καταβολή** (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/... και ημερομηνία έκδοσης 17/05/2021).

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εκδόθηκε η με αριθμό/17-05-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος της θανούσης συζύγου του προσφεύγοντος, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή της ως άνω με αριθμό καταχώρησης/17-05-2021 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4174/2013 που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β) του ίδιου νόμου. Το πρόστιμο των 100,00 € βεβαιώθηκε ταμειακώς από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε βάρος της θανούσης υπόχρεης, με τα εξής στοιχεία βεβαίωσης: κωδικός Δ.Ο.Υ. 5411, αριθμός και ημερομηνία τριπλοτύπου βεβαίωσης/17-05-2021 και αριθμός, γραμμή και ημερομηνία χρηματικού καταλόγου/...../17-05-2021.

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 εν λόγω γνωμοδότηση:

II. Β. Από τις διατάξεις του άρθρου 34, του άρθρου 35, του άρθρου 1710 παρ. 1 και του άρθρου 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 στη 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 τη 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 υποκruptόμενου, 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 χαρακτηρίζονται 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 υποκruptόμενου 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, υποκruptόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την με αριθμό **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 (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, 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 στη 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 την ΠΟΛ.1219/24-10-2011 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων 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, κατά πρώτον, εάν αυτό είναι **κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα** και, κατά δεύτερον, **εάν καταλογίζεται πρωτογενώς ή είχε «το πρώτον» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή**. Στην υπό κρίση περίπτωση, η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 της θανούσης κατά την 01/02/2020 του **δεν δύναται να βαρύνει την ίδια, δεδομένου ότι απεβίωσε πριν από την έναρξη της χρονικής περιόδου υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το εν λόγω φορολογικό έτος**. Η όποια δε παράλειψη ή παράβαση σε δηλωτική της υποχρέωση με καταληκτική ημερομηνία υποβολής μετά τον θάνατό της βαρύνει τους κληρονόμους της.

Επειδή, περαιτέρω, η από 14/12/2020 κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της θανούσης συζύγου του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019, θα μπορούσε να είχε ελεγχθεί από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. έως λίγες ημέρες πριν από την καταληκτική ημερομηνία της 26/02/2021 για την εμπρόθεσμη υποβολή της, προκειμένου να ειδοποιηθεί εγκαίρως ο προσφεύγων για να την υποβάλει εμπροθέσμως.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η με αριθμό/17-05-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης πρέπει να ακυρωθεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση της με αριθμό/17-05-2021 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθμό/17-05-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος θανόντος φυσικού προσώπου (από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου) (αριθμός δήλωσης/17-05-2021)	100,00	<u>0,00</u>

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

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.