



Καλλιθέα, 25.04.2023
Αριθμός απόφασης:245

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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 **08.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., ατομικώς και ως κληρονόμου της θανούσης μητέρας της,, με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό/12.12.2022 και/12.12.2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. , ατομικώς και ως κληρονόμου της θανούσης μητέρας της,, με Α.Φ.Μ. , η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθμό/12.12.2022 και/12.12.2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και της θανούσης μητέρας της αντίστοιχα, πρόστιμο ποσού 100,00 € έκαστο, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Ε9, έτους 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης
- Αποφάσεις Δ.Ε.Δ. με τις οποίες έγινε δεκτή ενδικοφανής προσφυγή κατά προστίμων εκπρόθεσμων δηλώσεων
- Ακύρωση προστίμου που βεβαιώθηκε σε θανόντα

Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι η ίδια και η μητέρα της υπέβαλαν εμπρόθεσμα την περιουσιακή τους κατάσταση εντός του 2016, μετά το θάνατο του πατέρα της, ο οποίος απεβίωσε την 26.05.2016. Στις 30.08.2017, διαπίστωσαν ότι είχε βεβαιωθεί σε βάρος του υπέρογκο ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α. για διαμέρισμα 55 τ.μ. στη Νέα Ιωνία. Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και προκειμένου να διορθώσουν το λάθος που περιείχαν οι αρχικές τους δηλώσεις Ε9, έτους 2017, ήτοι να διαγράψουν τα τετραγωνικά του οικοπέδου στο οποίο ανήκει το εν λόγω διαμέρισμα, καθώς αυτό δεν ήταν δικής τους ιδιοκτησίας, υπέβαλαν την 14.10.2017 ηλεκτρονικά, τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 για το εν λόγω έτος. Ισχυρίζεται επίσης, ότι το λάθος αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η εφαρμογή απαιτούσε, κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, την καταχώρηση των τετραγωνικών ολόκληρου του οικοπέδου και δεν μπορούσε να οριστικοποιηθεί διαφορετικά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ., 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 ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,
β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

[...]

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,

[...]

ι) Σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9), επιβάλλεται πρόστιμο γι' αυτήν με την πράξη προσδιορισμού του

φόρου, η οποία εκδίδεται βάσει της ως άνω δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.»

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ερμηνευτική εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι:

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. 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). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). [...]

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

[...]

θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου

Στις φορολογίες κεφαλαίου [κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού

Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου (κερδών από τυχερά παίγνια), αν δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (π.χ. δικαιολογητικά για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. κ.λπ), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων. Στις εν λόγω φορολογίες, εφόσον πρόκειται για την παράβαση της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 (μη συνεργασία του φορολογουμένου στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου) επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ, όπως και στις λοιπές φορολογίες.»

Ειδικά για τις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών και νομικών προσώπων, δεδομένου ότι οι δηλώσεις αυτές συντίθενται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), δεν επιβάλλεται πρόστιμο, εφόσον έχει επιβληθεί πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων Ε9. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) σε περισσότερα του ενός έτη, ο αρμόδιος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. επιβάλλει ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτών των ετών επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Σε περίπτωση που σε κάποιο έτος περιλαμβάνονται και άλλες μεταβολές, επιβάλλεται πρόστιμο χωριστά για κάθε έτος. Το πρόστιμο επιβάλλεται, σύμφωνα με τα ισχύοντα, στο έτος που δημιουργείται η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, στη με αριθμό **Ε.2082/16-05-2019** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 73 του Ν.4607/2019 (ΦΕΚ 65 Α΄) για θέματα φορολογίας ακίνητης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν.4607/2019, με τις οποίες επήλθαν τροποποιήσεις σε θέματα υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και σας παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Ημερομηνία υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9)

Από την 1η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, όσοι έχουν μεταβολές στην ακίνητη περιουσία τους (σύσταση, απόκτηση κ.λπ.), υποχρεούνται να τις δηλώνουν υποβάλλοντας τη δήλωση Ε9 **μέχρι την 31η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα της μεταβολής.**

...

2. Επιβολή προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. για διαδικαστικές παραβάσεις των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) και ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης Ε9 για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Το πρόστιμο ορίζεται σε εκατό (100) ευρώ για κάθε δήλωση (παράγραφος 2 άρθρου 54 του Ν.4174/2013) και επιβάλλεται με την πράξη προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδίδεται βάσει της δήλωσης Ε9.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Πρόστιμα για δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) που υποβλήθηκαν από 31/12/2014 έως και 24/4/2019

Σε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ετών 2010 και επόμενων, που υποβλήθηκαν από την 31η Δεκεμβρίου 2014 μέχρι και την 24η Απριλίου 2019 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου), δεν επιβάλλονται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ή το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, κατά περίπτωση.

Πρόστιμα που έχουν βεβαιωθεί μέχρι και την 24η Απριλίου 2019 δεν διαγράφονται.

Πρόστιμα που έχουν καταβληθεί μέχρι την ίδια ημερομηνία δεν επιστρέφονται.

4. Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. για διαδικαστικές παραβάσεις των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) από 25/4/2019 και μετά

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 στις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Ε9, οι οποίες υποβάλλονται από την 25η Απριλίου 2019 και αφορούν τα έτη 2014 και επόμενα, μέχρι την ανάρτηση των κτηματολογικών στοιχείων στο σύνολο της Ελληνικής επικράτειας. Η ολοκλήρωση της ανάρτησης προκύπτει από Διαπιστωτική Πράξη του Δ.Σ. του Ν.Π.Δ.Δ. «Ελληνικό Κτηματολόγιο», η οποία κοινοποιείται προς τον Υπουργό Οικονομικών.

Διευκρινίζεται ότι αρχική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) θεωρείται η δήλωση, η οποία υποβάλλεται για πρώτη φορά και εισάγει ακίνητα ή δικαιώματα επί αυτών από τον υπόχρεο φορολογούμενο. Κάθε επόμενη δήλωση, η οποία προσθέτει, αφαιρεί ή μεταβάλλει ακίνητα ή δικαιώματα επί αυτών θεωρείται τροποποιητική δήλωση Ε9.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα και η μητέρα της υπέβαλαν εκπρόθεσμα την 14.10.2017 τις με αριθμό/2017 και/2017 τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου 2017 (Ε9 έτους 2017) για ακίνητο που απέκτησαν ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος, ο οποίος απεβίωσε την 26.05.2016.

Επειδή, η διόρθωση άλλως η διαγραφή του ακινήτου είναι υποχρέωση του φορολογούμενου και σε καμία περίπτωση η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να προβεί σε τέτοιες τροποποιήσεις, επεμβαίνοντας στην προσωπική εικόνα των ακινήτων των φορολογουμένων. Συνεπώς η προσφεύγουσα όφειλε, δεδομένου ότι αντελήφθη τη λανθασμένη καταχώρηση ως προς την πραγματική κατάσταση των ακινήτων της, να προβεί σε τροποποιητική δήλωση φόρου ακινήτων.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της παρ. 2 της με αριθμό Ε.2082/16-05-2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε περίπτωση εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η κρινόμενη εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων της προσφεύγουσας,, με Α.Φ.Μ., που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου 2017 (Ε9 έτους 2017), επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το αντίστοιχο πρόστιμο ποσού 100,00€.

Επειδή, περαιτέρω, την 12.12.2022, με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επιβλήθηκε σε βάρος της μητέρας της προσφεύγουσας,, με Α.Φ.Μ., πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Ε9, έτους 2017 (αριθ. τροποποιητικής δήλωσης/14.10.2017).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό/2/2020 Ληξιαρχική Πράξη Θανάτου, η μητέρα της προσφεύγουσας,, απεβίωσε την 25.01.2020.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, 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, 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 (Γνωμ. 551/2006 ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών με την ΠΟΛ.1113/2007).

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 απόσβεσή 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 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 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 παραβάσης.

Ως εκ τούτου, μη ορθώς επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. σε βάρος της θανούσης,, με Α.Φ.Μ.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία **08.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., ατομικώς και ως κληρονόμου της θανούσης μητέρας της,, με Α.Φ.Μ., ήτοι την ακύρωση της με αριθμό/12.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και την επικύρωση της με αριθμό/12.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/12.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας:

Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ

2. Η υπ' αριθ. αριθμό/12.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας:

Καταλογιζόμενο ποσό: 100,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.