



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Αθήνα, 20/05/2024

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Αριθμός Απόφασης: 1533

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 20/01/2024 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ ενεργούσης ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεης του αποβιώσαντα, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2024 πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **20/01/2024** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, ενεργούσης ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεης του αποβιώσαντα, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/09-01-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ. επιβλήθηκε σε βάρος του με **ΑΦΜ** πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης χειρόγραφης υποβολής αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 που υπέβαλε η κληρονόμος του στις **02/01/2024**.

Η προσφεύγουσαμε **ΑΦΜ**, ενεργούσης ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεης του αποβιώσαντα, με **ΑΦΜ** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Δεδομένου ότι ο θάνατος έχει επέλθει ήδη από τις εκλείπει ο σκοπός επιβολής διοικητικού προστίμου στο όνομα του θανόντα πατέρα (το πρόστιμο φέρει προσωποπαγή χαρακτήρα με σκοπό την συμμόρφωση του παραβάτη).
2. Δεδομένου ότι η τελευταία μέρα της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης 31/12/2023 αποτελεί αργία και η δήλωση υποβλήθηκε την πρώτη δια το Δημόσιο εργάσιμη μέρα ήτοι 02/01/2024 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.4987/2022 άρθρ. 7 παρ.1.

Επειδή, με το άρθρο 67 παρ. 5 περ. γ' του Ν.4172/2013 αναφέρεται ότι: «5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι: α) ..., β..., γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2007 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. ΑΠ 1714/1981 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 υποχρεώσεών 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 υποκρυπτόμενου, 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 υποκρυπτόμενου 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, υποκρυπτόμενου 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 (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 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, ΣτΕ 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. ΝΣΚ 551/2006).

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1219/2011 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 προστίμων σε βάρος αποβιώσαντος, είναι, αρχικώς, εάν αυτά είναι κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα και, επιπροσθέτως, εάν καταλογίζονται πρωτογενώς ή είχαν «το πρώτον» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή, επιπλέον, τα επιβληθέντα πρόστιμα, σε βάρος του αποβιώσαντος του έχουν αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, ως διοικητικές κυρώσεις, αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση μελλοντικών φορολογικών παραβάσεων. Η δε επιβολή τους δε συναρτάται με 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 κρινόμενη περίπτωση, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών στις 9/7/2019, είχε παύσει ο σκοπός για την επιβολή προστίμων επί τυπικών - διαδικαστικών παραβάσεων, καθ' όσον τα εν λόγω πρόστιμα, έχοντας αυστηρώς προσωπικό και αποκλειστικώς κυρωτικό χαρακτήρα, αποσβέστηκαν με τον θάνατο του υπόχρεου.

Επειδή, ο με ΑΦΜ απεβίωσε στις και σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS κληρονόμοι και ως εκ τούτου νόμω υπόχρεοι του είναι η με ΑΦΜ και η προσφεύγουσα του

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, παρέλκει η εξέταση του δεύτερου ισχυρισμού της περί εκπρόθεσμης υποβολής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.4987/2022 άρθρ. 7 παρ.1.

Επειδή, το πρόστιμο της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για θανόντα φορολογούμενο επιβάλλεται στο κατά νόμο υπόχρεο της υποβολής δήλωσης (κληρονόμο αποβιώσαντος).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 20/01/2024 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, ενεργούσης ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεης του αποβιώσαντα με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ./09-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ.

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

Με την υπ' αριθ./09-01-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022: 0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η προϊσταμένη 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.