



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-10-2024

Αριθμός Απόφασης: 2819

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, ως εκπρόσωπος-κληρονόμος της θανούσας μητέρας της,, με ΑΦΜ: κατά:

- της με αριθ. /16-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018,

- της με αριθ. /16-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019,

- της με αριθ. /16-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020 και

- της με αριθ. /16-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022,

της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της ΔΟΥ Αγίων Αναγούρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, ως εκπρόσωπος-κληρονόμος της θανούσας μητέρας της,, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ειδοπ. /18-04-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /01-03-2023, 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, με την οποία δηλώθηκε από την προσφεύγουσα για λογαριασμό της θανούσας μητέρας της,, με ΑΦΜ: στον κωδικό 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» συνολικό ποσό ύψους 18.121,20 ευρώ, ενώ με την 1η τροποποιητική δήλωση στον ίδιο κωδικό είχε δηλωθεί ποσό 13.843,80 ευρώ και η διαφορά ποσού ύψους 4.277,40 ευρώ αφορά αναδρομικά κύριας σύνταξης, προέκυψε χρεωστικό ποσό 164,92 ευρώ, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ποσού 63,98 ευρώ. Στην συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ με τη με αριθ. /16-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2018, επέβαλε στην θανούσα, με ΑΦΜ:, την οποία εκπροσωπεί η προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω, με αριθ. καταχ. /01-03-2023 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Με τη με αριθ. ειδοπ. /17-04-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /01-03-2023, 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, με την οποία δηλώθηκε από την προσφεύγουσα για λογαριασμό της θανούσας μητέρας της, με ΑΦΜ:, στον κωδικό 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» συνολικό ποσό ύψους 18.686,73 ευρώ, ενώ με την 1η τροποποιητική δήλωση στον ίδιο κωδικό είχε δηλωθεί ποσό 14.409,33 ευρώ και η διαφορά ποσού ύψους 4.277,40 ευρώ αφορά αναδρομικά κύριας σύνταξης, προέκυψε χρεωστικό ποσό 1.438,15 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 1.186,96 ευρώ. Στην συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ με τη με αριθ. /16-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2019, επέβαλε στην θανούσα, με ΑΦΜ:, την οποία εκπροσωπεί η προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω, με αριθ. καταχ. /01-03-2023 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Με τη με αριθ. ειδοπ./17-04-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./01-03-2023, 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, με την οποία δηλώθηκε από την προσφεύγουσα για λογαριασμό της θανούσας μητέρας της, στον κωδικό 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» συνολικό ποσό ύψους 18.361,80 ευρώ, ενώ με την αρχική δήλωση στον ίδιο κωδικό είχε δηλωθεί ποσό 14.084,40 ευρώ και η διαφορά ποσού ύψους 4.277,40 ευρώ αφορά αναδρομικά κύριας σύνταξης, προέκυψε χρεωστικό ποσό 653,25 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 388,06 ευρώ. Στην συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ με τη με αριθ./16-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2020, επέβαλε στην θανούσα, με ΑΦΜ:, την οποία εκπροσωπεί η προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω, με αριθ. καταχ./01-03-2023, 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020.

Με τη με αριθ. ειδοπ./24-07-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./02-11-2023, αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, που υπέβαλε η προσφεύγουσα για λογαριασμό της θανούσας μητέρας της, με ΑΦΜ:, φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε ποσό επιστροφής ύψους 1.426,00 ευρώ. Στην συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ με τη με αριθ./16-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2022, επέβαλε στην θανούσα, με ΑΦΜ:, την οποία εκπροσωπεί η προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω, με αριθ. καταχ./02-11-2023, αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέροντας τα κάτωθι:

- 1) Για τη θανούσα μητέρα της, υποβλήθηκαν από την ίδια (ενώ η μητέρα της είχε αποβιώσει), τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2022, λόγω αναδρομικών ποσών συντάξεων για τα οποία ο ασφαλιστικός φορέας δεν απέστειλε σχετική ειδοποίηση.
- 2) Βάσει της με αριθ. 551/2019 Απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, οι κυρώσεις σε βάρος φορολογουμένων που υπέβαλαν εκπρόθεσμα δηλώσεις προς εκπλήρωση φορολογικής

τους υποχρέωσης, δια του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεσή τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 « Υποβολή φορολογικής δήλωσης » του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 22 ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 , 2 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 53 ν.5104/2024) 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) β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση....

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

α) ... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)....»

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, προσβάλλει τις με αριθμό/16-05-2024 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2022 αντίστοιχα, ισχυριζόμενη ότι οι κυρώσεις σε βάρος φορολογουμένων που υπέβαλαν εκπρόθεσμα δηλώσεις προς εκπλήρωση φορολογικής τους υποχρέωσης, δια του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεσή τους.

Επειδή με την εγκύκλιο 1095807/1736/ΔΕ-Α' /10.10.2007 (Διευθύνσεις Ελέγχου και Κ.Β.Σ.), κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία κρίθηκε ότι: «....β. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό προς 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. Τ 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 τη φορολογική αρχή, όπως στην προκειμένη περίπτωση, μετά τον θάνατο του υποκρυπτόμενου, τα πρόστιμα αυτά αποσβήνονται με το 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 μόνο στο πρόσωπο του, δηλ. αν αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΤΕ 1295/99 για τον αποδέκτη), β). Δεν επιβλήθηκαν εις βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), αλλά εξετάζεται η το πρώτον επιβολή τους εις βάρος των κληρονόμων του, δηλαδή εις βάρος προσώπων, τα οποία δεν μετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στη τέλεση της παραβάσεως, γ). Έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, χαρακτηριζόμενα 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. Όσον αφορά δε το δικαίωμα των κληρονόμων, κατ' άρθρο 1847 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 τ' ανωτέρω, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου.»

Επειδή, περαιτέρω με τη με αριθ. 32/2009 γνωμοδότηση ΝΣΚ κρίθηκαν τα ακόλουθα: «Ως έχει παγίως κριθεί, οι απειλούμενες από διατάξεις νόμων οικονομικού κ.λπ. περιεχομένου και επιβαλλόμενες, από τις διοικητικές αρχές, χρηματικές αρχές, χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, έχουν χαρακτήρα διοικητικών χρηματικών κυρώσεων και κύριο σκοπό να εξαναγκάσουν τους διοικούμενους σε πλήρη και ακριβή εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων τους και κληρονομούνται, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν και αποζημιωτικό χαρακτήρα, ήτοι εφόσον επιβλήθηκαν και προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο από την παράβαση για την οποία επεβλήθη η κύρωση..... Έτσι γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων κ.λπ. αποζημιωτικού χαρακτήρος, τα πρόστιμα αυτά αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιάς του καθού και η εξ αυτών υποχρέωσή του μεταβιβάζεται κατ' άρθρο 1710 Α.Κ., στους κληρονόμους του, νομίμως δε για τον αυτόν ως άνω λόγο επιβάλλεται και κατά των κληρονόμων αυτών, 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 ενθ. Ανωτέρω, σελ 140) ή η τυχόν επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων καταλογιστικών πράξεων, τα εν λόγω πρόστιμα δεν φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα, αλλά προσωποπαγή τοιούτον, σκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μιας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής αυτών σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος προσώπου (βλ. ΣτΕ 1266/03, 3676/88). 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 τιοιούτης επιβολής δεν υπηρετείται ο αναφερθείς νομοθετικός σκοπός της θέσπισης αυτών. Συνεπώς, τα προαναφερόμενα 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 καταλογισθούν και να εισπραχθούν δυνάμει άλλων καταλογιστικών πράξεων που είναι διάφορες από τις εκδιδόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου (πρβλ. ΝΣΚ 551/2006).»

Επειδή, με τη υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1219/24-10-2011 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου, 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 το θάνατο 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 τη νόμιμη ή μη επιβολή προστίμων σε βάρος αποβιώσαντα, είναι κατ' αρχάς εάν αυτά είναι κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα και επιπροσθέτως εάν τα πρόστιμα αυτά καταλογίζονται πρωτογενώς ή εάν είχαν «το πρώτον» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, κατόπιν διαπίστωσης ότι η φορολογούμενη, με ΑΦΜ:, ήδη αποβιώσασα από τις 02/06/2022, υπέβαλε εκπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2022, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4987/2022, λόγω μη υποβολής των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο, οι με αριθμό/16-05-2024 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2022 αντίστοιχα, πρέπει να ακυρωθούν γιατί λόγω θανάτου του υπόχρεου παύει ο σκοπός της επιβολής του προστίμου, καθόσον η συγκεκριμένη διοικητική κύρωση, ως κύρωση με προσωποπαγή χαρακτήρα, αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, αποτρέποντάς τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, επομένως δεν μπορεί να επιβληθεί σε χρόνο κατά τον οποίο ο παραβάτης δεν βρίσκεται πλέον εν ζωή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 13/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, ως εκπρόσωπος-κληρονόμος της θανούσας μητέρας της, με ΑΦΜ: και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

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

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

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2β' του ν. 4987/2022 (αριθ. πράξης/16-05-2024) ποσό καταλογισμού: 00,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2β του ν. 4987/2022 (αριθ. πράξης/16-05-2024) ποσό καταλογισμού: 00,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2β του ν. 4987/2022 (αριθ. πράξης/16-05-2024) ποσό καταλογισμού: 00,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2β του ν. 4987/2022 (αριθ. πράξης/16-05-2024) ποσό καταλογισμού: 00,00 ευρώ.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.