



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 19.12.24

Αριθμός απόφασης: 3504

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16.09.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.:**....., κατοίκου Αθηνών, οδός, Τ.Κ.11524, ενεργών ως κληρονόμος και νόμιμος εκπρόσωπος της αποβιωσάσης μητρός του με **ΑΦΜ.**....., κατοίκου εν ζωή της κοινότητας Ιεραπέτρας, ΤΚ: 72200 κατά της υπ' αρθ'/26.08.24 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/24 φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 § 1 του ν. 5104/24 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ φορολογικού έτους 2021 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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 16.09.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:....., ενεργών ως κληρονόμος και νόμιμος εκπρόσωπος της αποβιώσας μητρός του 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:

Η μητέρα του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ....., υπέβαλε **εμπρόθεσμα στις 22.12.22** την υπ' αριθ' αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων στον Κωδ.Αρθ.303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις ποσό εισοδήματος 4.060,80 € για την οποία εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με την οποία προέκυψε μηδενικό ποσό φόρου .

Συνεπεία της ως άνω εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, η Φορολογική Αρχή εξέδωσε την υπ' αριθ'/26.08.24 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/24 με την οποία καταλόγισε πρόστιμο ποσού 100,00 € σε βάρος της με ΑΦΜ....., για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 .

Περαιτέρω, ο προσφεύγων με Α.Φ.Μ.:..... ενεργών ως κληρονόμος και νόμιμος εκπρόσωπος της αποβιώσας μητρός του με ΑΦΜ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε σε βάρος της θανούσας μητρός του προβάλλοντας ότι :

α) Η φορολογούμενη και υπόχρεη σε υποβολή δήλωσης, λόγω σοβαρών προβλημάτων υγείας τα τελευταία έτη τα οποία οδήγησαν τελικά στην βιολογική της κατάληξη στις 10.03.23 εμπόδισαν αυτήν στην υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και σε συνδυασμό με την απώλεια κατά το έτος 2022 δύο νέων μελών της οικογένειας ο ένας εκ των οποίων είχε αναλάβει την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της θανούσας μητέρας του οδήγησαν στην παράλειψη υποβολής της.

β) Το αποτέλεσμα της με αριθ. ειδ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκκαθάρισης της υπ' αριθ' αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 είναι μηδενικό και ως εκ τούτου εσφαλμένως καταλογίσθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € με την προσαλλόμενη πράξη, επικαλούμενος ταυτόχρονα την υπ' αριθ' 397ε/2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκε επιβληθέν πρόστιμο ποσού 100,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολ. έτος 2019.

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 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 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 στην ίδια την θανούσα, όσο αυτή ήταν εν ζωή.

Επειδή, επιπλέον, τα επιβληθέντα πρόστιμα, σε βάρος της αποβιώσασας έχουν αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, ως διοικητικές κυρώσεις, αποσκοπούν στον εξαναγκασμό της υπόχρεης προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις της, ήτοι αποτρέποντάς την 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 αυτής στις 26.08.24, 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 της υπόχρεης.

Επειδή, η με ΑΦΜ απεβίωσε στις 02/09/2022 και σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS κληρονόμος και ως εκ τούτου νόμω υπόχρεος της είναι ο υιός της με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων παρέλκει .

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

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 16.09.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:....., ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεης της αποβιωσάσης μητρός του με ΑΦΜ....., και την ακύρωση της υπ' αριθ'/26.08.24 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/24 φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**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.