



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 Αθήνα

**Τηλέφωνο** : 213 1312 349

**E-mail**: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 09/05/2025  
αριθμός απόφασης 1384

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... ως νόμω υπόχρεου της μητέρας του

..... η οποία απεβίωσε στις 29/10/2017, κατοίκου ..... κατά των υπ' αριθμό ..... πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 53 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου για εκπρόθεσμη αρχική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς (Αρ. Φακ. ....), και για εκπρόθεσμη τροποποιητική (Αρ. Φακ. ....) αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 53 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ως νόμω υπόχρεου της μητέρας του ..... η οποία απεβίωσε στις 29/10/2017, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις ..... την αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό καταχώρησης ..... και αριθμό δήλωσης ..... και αριθμό φακέλου Θ ..... με κληρονομούμενο τον ..... ο οποίος απεβίωσε στις 5-10-2011 και άφησε εξ αδιαθέτου κληρονόμους την σύζυγό του ..... και τον προσφεύγοντα γιό του .....

Η ..... η οποία έχει ήδη αποβιώσει από τις 29/10/2017 και οι ως άνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρχική και τροποποιητική) υποβλήθηκαν από τον νόμω υπόχρεο της θανούσης μητέρας του και ήδη προσφεύγοντα.

Λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων επιβλήθηκαν οι υπ' αριθμό ..... πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 53 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου με ποσό ίσο με 51,20€ έκαστο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων λόγω θανάτου της υπόχρεης (μητέρας του), καθόσον από τη νομολογία προκύπτει ότι παύει ο σκοπός της επιβολής προστίμου, αφού η συγκεκριμένη διοικητική κύρωση έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα.

Επίσης με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης δεν μεταβλήθηκε ο φόρος ο οποίος παραμένει μηδενικός.

Επειδή με την εγκύκλιο 1095807/1736/ΔΕ-Α΄ /10.10.2007 (Διευθύνσεις Ελέγχου και Κ.Β.Σ.), κοινοποιήθηκε η υπ' 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. Τά 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 (κληρονομουμένου), 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 την υπ' 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 τοιαύτης 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 έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών η με αριθ. 291/2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υποχρέου, 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου , ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στις ..... για λογαριασμό της αποβιωσάσης μητέρας του ..... την υπ' αριθμό ..... αρχική δήλωση φόρου

κληρονομιάς και στις ..... την υπ' αριθ..... τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Οι δηλώσεις αυτές υπεβλήθησαν εκπροθέσμως, δεδομένου ότι ο κληρονομούμενος απεβίωσε στις 05/10/2011 και παρήλθε η εκ του νόμου τασσόμενη εννεάμηνη προθεσμία στις 05/07/2012. Κατόπιν αυτών καταλογίσθηκαν στην μητέρα του προσφεύγοντος και ήδη αποβιώσασα από 29/10/2017 οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των εν λόγω δηλώσεων.

Όμως, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 689/2009,1295/1999,1266/03) και όπως δέχεται και η διοίκηση (ΠΟΛ 1219/2011, νσκ291/2011) τα πρόστιμα (του πρώην ΚΒΣ) έχουν αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν το πρώτον σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υπόχρεου. Επιπλέον τα πρόστιμα αυτά σκοπούν στη συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς της νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής αυτών σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος προσώπου (ΣΤΕ 1266/2003,3676/1988) και συνεπώς μετά τον θάνατό του παραβάτη εκλείπει ο σκοπός επιβολής προστίμου.

Συνεπώς τα πρόστιμα που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να διαγραφούν.

#### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ. .... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ως νόμω υπόχρεο της ..... η οποία απεβίωσε στις 29/10/2017,, και την ακύρωση, των υπ' αριθ. .... και ..... πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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

**Αρ. πράξης ..... (Δήλωση φόρου κληρονομιάς .....)**

**Ποσό: 0,00€**

**Αρ. πράξης ..... (Δήλωση φόρου κληρονομιάς .....)**

**Ποσό: 0,00€**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.

.