



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 526/13-03-2023

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313332241
Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr
Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), στο εξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).
 - δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** της κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά **βεβαίωσης προστίμου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018** με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία **χρηματικού καταλόγου/.../18-02-2021** και αριθμό και ημερομηνία **τριπλοτύπου βεβαίωσης/19-02-2021**.
5. Την ως άνω βεβαίωση προστίμου.
6. Τις απόψεις της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **18/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, **ως κατά νόμο υπόχρεης – κληρονόμου του θανόντος κατά την 02/12/2020 πατέρα της** του (**Α.Φ.Μ.:**) και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από την **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (κωδ. 4217)** επιβλήθηκε, σε βάρος του ήδη θανόντος κατά την 02/12/2020 πατέρα της προσφεύγουσας του, **πρόστιμο ποσού 100,00 €** (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%) το οποίο βεβαιώθηκε δια του με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία/.../18-02-2021 **χρηματικού καταλόγου** και αριθμό και ημερομηνία/19-02-2021 **τριπλοτύπου βεβαίωσης**, λόγω υποβολής **εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το φορολογικό έτος 2018.

Η προσφεύγουσα κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **18/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη βεβαίωση προστίμου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Η προσβαλλόμενη βεβαίωση προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι δεν συντελέστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.) και του άρθρου 64 του Ν.4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «**Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στην Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Υποβολή φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 περ. α), περ. β) και περ. γ) του Ν.4174/2013 «**Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως είχαν τροποποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ίσχυαν από 17/01/2018 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) έως 03/11/2022 [κατάργηση του Ν.4174/2013 κατά την 04/11/2022 δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 71 παρ. 4 και του άρθρου δευτέρου του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ206Α/04-11-2022)]

«1.

α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από την 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, στις «**Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018**» της Α.Α.Δ.Ε., πρώτη έκδοση, αρχική, 28/03/2019, σελίδα 9, αναφέρεται ότι

«**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ.**

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ.

1. ΠΟΙΟΙ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΔΗΛΩΣΗ.

Υποχρέωση να υποβάλλει φορολογική δήλωση (έντυπο Ε1) έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του, ανεξάρτητα από το αν είναι εξαρτώμενο μέλος ή όχι και αποκτά πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.».

Επειδή, στην παράγραφο 1 της Α.1211/28-05-2019 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2007Β/31-05-2019), με θέμα «**Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.**», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019.».

Επειδή, στην παράγραφο 1 της Α.1302/29-07-2019 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ3057Β/29-07-2019), με θέμα «**Εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.**», ορίζεται ότι «1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 υποβάλλονται **εμπρόθεσμα, χωρίς κυρώσεις, μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4174/2013, όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2018 και έως 03/11/2022

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

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

β) Εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ) και δ) της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.».

Επειδή, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62).**», αναφέρεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

β) **Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].**

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή την μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 της Α.1302/29-07-2019 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, χωρίς την επιβολή του προστίμου υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2018 και έως 03/11/2022), ήταν η **30/07/2019**.

Επειδή, ο τότε εν ζωή του (Α.Φ.Μ.:), είχε υποβάλει με τη σύζυγό του (και μητέρα της προσφεύγουσας) κ. του (Α.Φ.Μ.:), μέσω διαδικτύου, κατά την **13/11/2019**, την με αριθμό καταχώρησης **εκπρόθεσμη κοινή αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός** τους για το φορολογικό έτος **2018**, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει **χρεωστικό ποσό 151.499,08 €** για τον σύζυγο (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/... και ημερομηνία έκδοσης 13/11/2019) και **χρεωστικό ποσό 640,68 €** για την σύζυγο (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/.... και ημερομηνία έκδοσης 13/11/2019).

Επειδή, ο του απεβίωσε κατά την 02/12/2020 και ο θάνατός του δηλώθηκε από τους πλησιέστερους συγγενείς του στην αρμόδια Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με την με

αριθμό/08-12-2020 δήλωση.

Επειδή, ακολούθως, η Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επέβαλε πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%) σε βάρος του ήδη θανόντος του, το οποίο βεβαιώθηκε με τον με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία/18-02-2021 χρηματικό κατάλογο και το με αριθμό και ημερομηνία/19-02-2021 τριπλότυπο βεβαίωσης, λόγω υποβολής της ως άνω εκπρόθεσμης κοινής αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα δηλώθηκε στην αρμόδια Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ως νόμιμη κληρονόμος του πατέρα της με την με αριθμό/27-06-2022 δήλωσή της.

Επειδή, με συστημένη αλληλογραφία μέσω των Ελληνικών Ταχυδρομείων Α.Ε. (αριθμός αντικειμένου RE.....GR), η Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα –ως κατά νόμο υπόχρεη κληρονόμο του πατέρα της– την με αριθμό/2022 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής – Υπερμερίας (αριθμός πρωτοκόλλου/05-09-2022) δια της οποίας έλαβε γνώση της ως άνω βεβαίωσης προστίμου.

Επειδή, στη συνέχεια, η προσφεύγουσα άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως κατά νόμο υπόχρεη – κληρονόμος του πατέρα της, στρεφόμενη κατά του ως άνω βεβαιωθέντος προστίμου ποσού 100,00 € της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ωστόσο, με την ΠΟΛ.1113/12-10-2007 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 Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή δεν δύναται να επιβάλλει πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και να λαμβάνει 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 εν λόγω γνωμοδότηση:

II. Β. Από τις διατάξεις του άρθρου 34, του άρθρου 35, του άρθρου 1710 παρ. 1 και του άρθρου 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 στη ζωή φυσικό πρόσωπο που αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως **προσωποπαγείς** και, συνεπώς, **ακληρονόμητες** (λ.χ., η δημοσιούπαλληλική 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. ΑΠ1714/1981 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 τη 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 συνδέονται άμεσα 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, σύμφωνα με την με αριθμό **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 στη 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, 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, επιπλέον, στην ΠΟΛ.1219/24-10-2011 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Κοινοποίηση γνωμοδότησης περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου.», με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμό 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., αναφέρεται ότι

«..... 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 των ανωτέρω προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο για την νόμιμη ή μη επιβολή προστίμου σε βάρος αποβιώσαντος, είναι, κατά πρώτον, εάν αυτό είναι κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα και, κατά δεύτερον, εάν καταλογίστηκε πρωτογενώς και κοινοποιήθηκε «το πρώτον» στον ίδιο τον θανόντα όσο αυτός ήταν εν ζωή. Στην υπό κρίση περίπτωση, η επιβολή προστίμου ποσού 100,00 € της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και η βεβαίωσή του δια του με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία/.../18-02-2021 χρηματικού καταλόγου και αριθμό και ημερομηνία/19-02-2021 τριπλοτύπου βεβαίωσης, σε βάρος του ήδη θανόντος κατά την 02/12/2020 του λόγω υποβολής της με αριθμό και ημερομηνία/13-11-2019 εκπρόθεσμης (κοινής) αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, δεν δύναται να βαρύνει τον υπόχρεο ούτε –κατ' επέκταση– τους νόμιμους κληρονόμους του, δεδομένου ότι αφενός αφορά σε χρηματική ποινή κυρωτικού χαρακτήρα ήτοι προσωποπαγή, αφετέρου του επιβλήθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο είχε ήδη αποβιώσει.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η επιβολή προστίμου ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (κωδ. 4217), το οποίο βεβαιώθηκε δια του με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία/.../18-02-2021 χρηματικού καταλόγου και αριθμό και ημερομηνία/19-02-2021 τριπλοτύπου βεβαίωσης, σε βάρος του ήδη θανόντος κατά την 02/12/2020 του (Α.Φ.Μ.:), πρέπει να ακυρωθεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής της κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και την
ακύρωση του προστίμου ποσού **100,00 €** της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης** για το φορολογικό έτος
2018, το οποίο βεβαιώθηκε δια του με αριθμό, γραμμή και ημερομηνία/...../18-02-2021
χρηματικού καταλόγου και αριθμό και ημερομηνία/19-02-2021 τριπλοτύπου βεβαίωσης.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.