



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-03-2023

Αριθμός απόφασης: 88

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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.)»,

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την 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 16/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ με ΑΦΜ

....., διεύθυνση κατοικίας Τ.Κ., κατά της με αριθμό πρωτ. /15-11-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως κληρονόμου του αποβιώσαντα την 21/03/2020 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 αριθμό πρωτ. /15-11-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., επιβλήθηκε στον με ΑΦΜ, πατέρα του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 26/10/2018 της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Το ως άνω πρόστιμο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ως ο μόνος πλησιέστερος συγγενής εν ζωή του, θεωρήθηκε το κατά νόμω υπόχρεο πρόσωπο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου στον θανόντα πατέρα του, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι κυρώσεις σε βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, ως εκ τούτου, δια του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεσή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, 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, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.

[...]

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1138/2018 «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 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 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την **30η Ιουλίου 2018**.

2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018 παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Άρθρο 54

Διαδικαστικές παραβάσεις

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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' σ' και ιγ' της παραγράφου 1,

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, σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ ΕΞ 2016 του Υπουργείου Οικονομικών Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «Επιβολή ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4337/2015.»

«**παρ.1.....,παρ.2 Περαιτέρω με την γνωμοδότηση 291/2011 του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον τότε Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/2011, έγινε δεκτό 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 το 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. Στο σκεπτικό δε, της γνωμοδότησης αυτής, αναφέρεται ότι, 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. Επίσης αναφέρεται ότι, τα πρόστιμα αυτά όπως και όλα τα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβάλλονται ανεξαρτήτως διαπιστώσεως ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου και ούτε βεβαίως είναι αντίστοιχα κάποιας τυχόν τέτοιας ζημίας αυτού, σε καμία περίπτωση δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, όπως ορθά δέχθηκε και το Ν.Σ.Κ. με την 551/2006 γνωμοδότησή του και κατά συνέπεια ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου.**

παρ.3. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σε περίπτωση θανάτου φυσικού προσώπου (ατομική επιχείρηση), δεν επιβάλλονται κυρώσεις στους κληρονόμους αυτού για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων των διατάξεων του Κ.Β.Σ., που είχε υποπέσει ο θανών και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο. Τα προαναφερόμενα τυγχάνουν εφαρμογής και μετά την κατάργηση από 17.10.2015 των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και την ισχύ, από την ημερομηνία αυτή και μετά, των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, δεδομένου ότι σύμφωνα με το σκεπτικό της προαναφερόμενης γνωμοδότησης, αριθμ. 291/2011, του Ν.Σ.Κ., τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των διατάξεων

του Κ.Β.Σ., ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Πράξη Επιβολής Προστίμου, για πρώτη φορά μετά το θάνατό του, εις βάρος των κληρονόμων του)».

Επειδή, εν προκειμένω με τη με αριθμό πρωτ./15-11-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., επιβλήθηκε στον του με ΑΦΜ, πατέρα του προσφεύγοντος, αποβιώσαντα την 21/03/2020, πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. συνολικού ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 26/10/2018 της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Το ως άνω πρόστιμο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ως ο μόνος πλησιέστερος συγγενής εν ζωή του, θεωρήθηκε το κατά νόμω υπόχρεο πρόσωπο.

Επειδή όμως, με βάση τα προαναφερθέντα, οι κυρώσεις εις βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης, συνιστούν 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. Συνεπώς έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά το έγγραφο (το σώμα) της ενδικοφανούς προσφυγής, με ψηφιακή βεβαίωση μέσω gov.gr, ημερομηνία υπογραφής 12/01/2023 και ώρα 11:30:56 π.μ., σε συνέχεια της από 16/12/2022 ψηφιακής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής του, το οποίο και γίνεται αποδεκτό από την υπηρεσία μας, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 16/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ./15-11-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω.

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

Υπ' αριθ./15-11-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου: 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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 κοινοποίηση