



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-06-2023

Αριθμός απόφασης: 524

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό 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 δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από 01-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του,, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/13-01-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/13-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13-01-2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/13-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, μέσω TAXISNET, την 21-12-2018, της με αριθμό/2018 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η οποία εκκαθαρίστηκε μέσω TAXIS και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ήταν πιστωτικό.

Η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 13-01-2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, σύμφωνα με την οποία, όπως προέκυψε από τις καταστάσεις της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, ο θείος του προσφεύγοντος,, υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 21-12-2018, μέσω TAXISNET, τη με αριθμό/2018 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 1 και 2 του Ν. 4172/2013.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από το από 25-10-2017 απόσπασμα ληξιαρχικής πράξης θανάτου του Ληξιαρχείου της Δημοτικής Ενότητας Σπερχειάδος του Δήμου Μακρακώμης του Νομού Φθιώτιδος (αριθμός πράξης, τόμος, έτος 2017), ο θείος του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., απεβίωσε την 23-10-2017.

Εν συνεχεία, την 21-12-2018 υποβλήθηκε ηλεκτρονικά για λογαριασμό του ως άνω θανόντος η με αριθμό/2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 βάσει της οποίας εκδόθηκε την 21-12-2018 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους (2017) με την οποία προσδιορίστηκε ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 332,77€.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, την 15-09-2020 δηλώθηκε ο θάνατος του θείου του προσφεύγοντος,

....., Α.Φ.Μ., στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Λαμίας (σχετική η με αριθμό/15-09-2020 δήλωση) και την 08-02-2022 δηλώθηκε στο ανωτέρω αρμόδιο τμήμα της ίδιας Δ.Ο.Υ. ως κληρονόμος εκ διαθήκης ο ανιψιός του αποβιώσαντος, Α.Φ.Μ., ήτοι ο προσφεύγων, με έναρξη της εν λόγω σχέσης από την ημερομηνία θανάτου του θείου του, ήτοι από την 23-10-2017 (σχετική η με αριθμό/08-02-2022 δήλωση).

Την 13-01-2023 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του ανωτέρω αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω με αριθμό/21-12-2018 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους (2017) και η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα ως κληρονόμο εκ διαθήκης του ανωτέρω θανόντος.

Ο προσφεύγων, ως κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του, με Α.Φ.Μ., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και να διαγραφεί το σχετικό επιβληθέν σε βάρος του ανωτέρω αποβιώσαντος θείου του πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/21-12-2018 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ισχυριζόμενος ότι:

«Ο δεν είχε τέκνα, η σύζυγός του απεβίωσε το έτος 2006 και ο ίδιος την 23-10-2017. Δεν συμπεριλαμβάνεται στο πιστοποιητικό πλησιεστέρων συγγενών (ανιψιός) και η διαθήκη του, που τον καθιστά κληρονόμο του, δημοσιεύτηκε την 18-01-2021. Για τους ανωτέρω λόγους, την 21-12-2018 που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα μέσω TAXISNET η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δεν είχε δικαίωμα ή δικαιοδοσία να την υποβάλει και δεν την υπέβαλε. Μετά τη δημοσίευση της διαθήκης του θανόντος την 18-01-2021 και την αποδοχή της από μέρους του, με την ιδιότητα του κληρονόμου πλέον, η φοροτεχνικός, στην οποία ανέθεσε τη διεκπεραίωση των σχετικών διαδικασιών με την αρμόδια Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. Λαμίας), τον ενημέρωσε ότι διαπίστωσε την υποβολή της εν λόγω δήλωσης την 21-12-2018, η οποία δεν ήταν αναστρέψιμη, και προχώρησε στην ολοκλήρωση όλων των λοιπών διαδικασιών, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167), όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος (2017), ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο 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. ...

2. ...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^ή 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. ...

4. ...

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.

6. ...

7. **Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της με αριθμό/2018 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (21-12-2018), ορίζεται ότι:

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

...».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1068/12-04-2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ Β΄ 1319/17-04-2018) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ., ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2015 και 2016.

2. Τα παραπάνω ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται είτε από τους ίδιους τους φορολογούμενους με τους δικούς τους κωδικούς πρόσβασης, είτε από εξουσιοδοτημένο λογιστή - φοροτεχνικό με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης.

...

7. Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα έως 31-12-2018. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του Τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. του αποβιώσαντος πριν από την

υποβολή της δήλωσης με την ημερομηνία θανάτου και τα στοιχεία των νόμιμων κληρονόμων/εγγυτέρων συγγενών, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της με αριθμό/2018 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (21-12-2018), ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο 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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

...

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α΄ της παρ. 1 ...,

...».

Επειδή, βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών της κρινόμενης υπόθεσης, η με αριθμό/21-12-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας η προσβαλλόμενη με αριθμό/13-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ και παρ. 2 περ. α΄ του ΚΦΔ (δεδομένου ότι το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της εν λόγω αρχικής δήλωσης ήταν πιστωτικό), **υποβλήθηκε για λογαριασμό του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., πριν από την πάροδο της 31^{ης} 12-2018**, η οποία ήταν και η ορισθείσα καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αποβιωσάντων για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση υποβολής της ως άνω με αριθμό/21-12-2018 αρχικής (ηλεκτρονικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ και παρ. 2 περ. α΄ του ΚΦΔ.**

Επειδή, περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, 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, το οποίο 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 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 την 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 (Γνωμ. 551/2006 ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/2007).

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1107520 ΕΞ 2016 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών 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» αναφέρεται ότι:

«1. ...

2. Περαιτέρω με τη 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 υπόχρεου.

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 υπόχρεου (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Πράξη Επιβολής Προστίμου, για πρώτη φορά μετά το θάνατό του, εις βάρος των κληρονόμων του). ...».

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι κυρώσεις σε βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και, ως εκ τούτου, διά του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεση τους. Η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ σε περιπτώσεις μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής δηλώσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, 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 με αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς - της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. **Συνακόλουθα, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης.**

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, η προσβαλλόμενη με αριθμό/13-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας πρέπει να ακυρωθεί και το σχετικό επιβληθέν σε βάρος του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/21-12-2018 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των προβαλλόμενων από τον προσφεύγοντα, ως κληρονόμο εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του, με Α.Φ.Μ., λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 01-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 23-10-2017 θείου του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της με αριθμό/13-01-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ
λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/21-12-2018
αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού
έτους 2017

0,00€
(ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.