



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 309

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604552  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 04.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών, κατοίκου ....., ως κληρονόμου της ..... (ημερομηνία θανάτου 10.4.2022), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ. .... /30.8.2022 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 04.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /30.8.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασας συζύγου του προσφεύγοντος ..... (ημερομηνία θανάτου 10.4.2022), ΑΦΜ ....., ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ν. 4174/2013) ύψους 250,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της (αρχικής) προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ) μηνός Φεβρουαρίου 2022, από την οποία προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, ως κληρονόμος της ως άνω αποβιώσασας συζύγου του ....., ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 ΚΦΔ σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικής δήλωσης έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, σε περίπτωση δε θανάτου του παραβάτη παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί διαδικαστικής παράβασης, δεδομένου ότι οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο, ως μέσο διοικητικού εξαναγκασμού, συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις (βλ. άρθρα 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, ΓνμδΝΣΚ 551/2006 (αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών, ΠΟΛ.1113/2007) και ενδεικτικά υπ' αριθμ. 551/7.3.2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Θεσσαλονίκη)), ενώ επικουρικώς ισχυρίζεται ότι κατά γενική αρχή του δικαίου αναστέλλεται η λήξη οιασδήποτε διαδικαστικής προθεσμίας σε περίπτωση ανωτέρας βίας (πρβλ. ΣτΕ 1609/2002, 4251/1995, 2049/1992, ΔΕφΑθ 3440, 3235, 3045/2019), εν προκειμένω δε η σύζυγός του νοσηλευόταν κατά τον κρίσιμο χρόνο στο τελικό στάδιο της ασθένειάς της.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτύπωση της οποίας (καρτέλας) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, η ως άνω προσαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση, ως κληρονόμου της ως άνω αποβιώσασας συζύγου του ....., ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, στις 02.09.2022, την ίδια δε ημέρα απεστάλη με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικό μήνυμα στις δηλωθείσες από τον ίδιο στη Φορολογική Διοίκηση διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....), το οποίο διαβάστηκε από αυτόν αυθημερόν.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία ανάρτησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση και αποστολής με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (02.09.2022): «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά **φυσικό πρόσωπο**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) [...]. 3. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα**, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 4. [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου, το οποίο αφορά η επίδοση, και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, **εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της**. [...]. 7. [...].»

**Επειδή**, δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτύπωση της οποίας (καρτέλας) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, προκύπτει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση, ως κληρονόμου της ως άνω αποβιώσασας συζύγου του ..... ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, στις 02.09.2022, την ίδια δε ημέρα απεστάλη με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικό μήνυμα στις δηλωθείσες από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (..... και .....), το οποίο διαβάστηκε από αυτόν αυθημερόν, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 6 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία ανάρτησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση και αποστολής με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (02.09.2022)), ότι η πράξη αυτή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα **με την πάροδο της 02.09.2022** (ημερομηνία ανάγνωσης από αυτόν του σχετικού μηνύματος στο ηλεκτρονικό του ταχυδρομείο).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή, κατά τα προεκτεθέντα, κατά την πάροδο της 02.09.2022: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, [...] οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης** της πράξης σε αυτόν [...].»

**Επειδή**, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε μετά την **πάροδο της** προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. γ

ν. 4174/2013 προθεσμίας των 30 ημερών από την θεωρούμενη, κατά τα προεκτεθέντα, κοινοποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα (με την πάροδο της 02.09.2022), συνεπώς **εκπρόθεσμα**, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B παρ. 1-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή, κατά τα προεκτεθέντα, κατά την πάροδο της 02.09.2022: «1. ...πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους: α) για **πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης**, β) [...]. 2. Για την ακύρωση [...] υποβάλλεται **αίτηση** του φορολογούμενου **εντός προθεσμίας τριών (3) ετών** από την κοινοποίηση της πράξης [...]. [...]. 3. ...πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί [...] για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. [...]. 4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63. 5. [...]»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 52 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή, κατά τα προεκτεθέντα, κατά την πάροδο της 02.09.2022: «**Η αίτηση ακύρωσης [...]** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B υποβάλλεται κατά άμεσου προσδιορισμού [...] προσδιορισμού φόρου [...] που εκδίδονται **από την 1η.1.2020** και μετά.»

**Επειδή**, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. οφείλει να εξετάσει, στο πλαίσιο της ελεγκτικής της αρμοδιότητας και κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 63B ν. 4174/2013 («πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης»), το ενδεχόμενο οίκοθεν ή κατόπιν αίτησης του προσφεύγοντος ακύρωσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στην υπό κρίση περίπτωση.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 04.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., ως **απαράδεκτης**.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.