



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-01-2023

Αριθμός απόφασης: 107

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Κέρκυρας, οδός, Τ.Κ., και **β)** του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Κέρκυρας, οδός, Τ.Κ., ενεργώντας ως κληρονόμοι (σύζυγος και υιός) του αποβιώσαντα στις **29/06/2020** του με **ΑΦΜ**, κατά α) των υπ' αριθμ. /2022 και /2022 πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2016 και β) της υπ' αριθμ. /05-09-2022 εντολής ελέγχου για θέματα φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α αλλά και κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης συναφούς προς τις προαναφερόμενες πράξεις, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της με αρ. πρωτ. /28-09-2022 ενδικοφανούς των: α) του, με ΑΦΜ και β) του, με ΑΦΜ, ενεργώντας ως κληρονόμοι (σύζυγος και υιός) του αποβιώσαντα στις 29/06/2020 του 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 την υπ' αριθμό /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του αποβιώσαντος του, ποσού 250,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. /29-03-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της ατομικής του επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1δ' και 2δ' του ΚΦΔ. Εκ παραδρομής η Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι η παράβαση έγινε το φορολογικό έτος 2016, καθόσον η μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης διαπιστώθηκε το φορολογικό έτος 2022.

Με την υπ' αριθ. /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος πρόστιμο ύψους 2.395,57 €, λόγω α) ανακριβούς έκδοσης σαράντα τριών (43) ΑΠΥ για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 8.541,78€ πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 982,68€ και β) μη έκδοσης ενενήντα (90) ΑΠΥ για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 33.104,24€ πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 3.808,45€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^A του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 του Ν.4410/2016 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ήτοι: $4.791,13€ (982,68€ + 3.808,45€) * 50% = 2.395,57€$.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ειδικότερα, ο του με ΑΦΜ, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....» στην περιοχή, με ημερομηνία έναρξης 10/05/1992 και ημερομηνία διακοπής 31/10/2018.

Μετά τον θάνατό του που επήλθε την 29/06/2020, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /28-03-2022 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του ΚΦΔ και του Ν.4410/2016 για το φορολογικό έτος 2016.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας απεστάλη την 02-03-2022 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη διεύθυνση που είχε δηλωθεί από τον επιχειρηματία στο taxisnet το με αρ. πρωτ. /29-03-2022 Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ με το οποίο ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι:

1. Αντίγραφα των εκδοθέντων στοιχείων και των τηρουμένων βιβλίων που αφορούν τη συγκεκριμένη περίοδο.
2. Αντίγραφα του αναλυτικού ημερολογίου κρατήσεων για την εκμίσθωση ακινήτων μέσω οποιασδήποτε ηλεκτρονικής πλατφόρμας στην οποία είχαν καταχωρηθεί τα ακίνητα της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα Booking.
3. Κατάσταση με τα ακριβή στοιχεία των ακινήτων που εκμισθώνονταν κατά το 2016
4. Αντίγραφα των πάσης φύσεως φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί την συγκεκριμένη περίοδο.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που προσκομίσθηκαν από τους προσφεύγοντες, ενεργώντας ως κληρονόμοι (σύζυγος και υιός) του αποβιώσαντα, προέκυψαν οι παρακάτω παραβάσεις:

Α) Εξέδωσε ανακριβώς σαράντα τρεις (43) ΑΠΥ με συνολικό ποσό μη έκδοσης 8.541,78€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% αξίας 982,68€.

Β) Δεν εξέδωσε ενενήντα (90) ΑΠΥ συνολικού ποσού 33.104,24 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% αξίας 3.808,45€.

Γ) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητούμενα στοιχεία για την πραγματοποίηση του ελέγχου.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καταλόγισε, με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις σε βάρος του ήδη αποβιώσαντος του με ΑΦΜ τις υπ' αριθμ. /2022 και /2022 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου καθώς και η υπ' αριθμ. /0/9211 εντολή ελέγχου για θέματα φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ισχυριζόμενοι ότι ουδεμία ευθύνη υπέχουν ως κληρονόμοι του θανούντος για την απόδοση ποσών συνεπεία προστίμων που συναρτώνται ευθέως με κυρώσεις αυστηρά προσωπικού χαρακτήρα.

Επειδή, με την εγκύκλιο /1736/ΔΕ-Α' /10.10.2007 (Διευθύνσεις Ελέγχου και Κ.Β.Σ.), κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. /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. Τ' 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 (κληρονομούμενου), 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 χαρακτήρα, 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 τριαύτης 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 κοινοποιήθηκε η με αριθ./2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου, 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 θανούντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι **οι παραβάσεις** που αναφέρονται στην από 29-07-2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαπιστώθηκαν μετά το θάνατο του υπόχρεου φορολογούμενου. Στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. /2022 και /2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας σε βάρος του αποβιώσαντα, ήδη από τις 29/06/2020, φορολογούμενου.

Επειδή, όσον αφορά την υπ' αριθ. /2022 **προσβαλλόμενη πράξη**, αφορούσα παράβαση στην οποία είχε υποπέσει ο αποβιώσας επιτηδευματίας, δεν είχε αφενός κοινοποιηθεί «το πρώτον» στον ίδιο όσο ήταν εν ζωή και επομένως, βάσει των προαναφερόμενων, ως αποσβηνόμενη με το θάνατο του, δεν μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του. Αφετέρου δε, κατά την έννοια της επιβαλλόμενης διοικητικής κύρωσης, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, δεν μπορεί να επιβληθεί σε βάρος του αποβιώσαντα σε χρόνο κατά τον οποίο ο παραβάτης δεν βρίσκεται πλέον εν ζωή.

Επειδή, όσον αφορά την υπ' αριθ. /2022 **προσβαλλόμενη πράξη**, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επέβαλε πρόστιμο για μη ανταπόκριση σε αίτημα του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, σε πρόσωπο το οποίο είχε αποβιώσει κατά την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, η κρινόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, τα επιβληθέντα πρόστιμα εις βάρος του αποβιώσαντα, **έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα**, υπό την έννοια ότι, ως διοικητική κύρωση αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντας τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων. Επιπλέον, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον μ' αυτό δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς - της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλόμενων φόρων. Ως εκ τούτου, στην κρινόμενη περίπτωση, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης, καθόσον, **τα εν λόγω πρόστιμα, έχοντας αυστηρά προσωπικό και αποκλειστικά κυρωτικό χαρακτήρα αποσβένονται με τον θάνατο του υπόχρεου.**

Ως προς την υπ' αριθ. /0/9211 εντολή ελέγχου για θέματα φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 και 8 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, 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 ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου

εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά 5 οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης....»

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ./0/9211 εντολής ελέγχου για θέματα φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) του, με ΑΦΜ, και β) του, με ΑΦΜ, ενεργώντας ως κληρονόμοι

(σύζυγος και υιός) του αποβιώσαντα στις 29/06/2020 ΤΟΥ
με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A) την αποδοχή της ως προς τις υπ' αριθ./2022 και/2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

B) την απόρριψη της ως προς την υπ' αριθ./0/9211 εντολή ελέγχου για θέματα φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ως απαραδέκτως ασκηθείσας.

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

Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ: 0,00€

Πρόστιμο άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.