



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-04-2023

Αριθμ. Αποφ.: ε60

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-333246
E-Mail : ded.thess@ aade.gr
Url : www.aade.gr

**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 ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από **20-12-2022** και με αριθμό πρωτ. elenxis ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου με Α.Φ.Μ., υπό την ιδιότητα αυτού ως νόμιμου [εκ διαθήκης] κληρονόμου του αποβιώσαντος κατά την 18/05/2021 του με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ...../24-11-2022 πράξεως επιβολής προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα .

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-12-2022 και με αριθμό πρωτ. ελεγκτικής ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. υπό την ιδιότητα αυτού ως νόμιμου [εκ διαθήκης] μοναδικού κληρονόμου του αποβιώσαντος κατά την 18/05/2021 του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 23-11-2022 υποβλήθηκε εκπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, η οποία αφορούσε τον αποβιώσαντα του με Α.Φ.Μ. Η δήλωση κατατέθηκε ηλεκτρονικά από τον προσφεύγοντα, υπό την ιδιότητα αυτού ως εκπροσώπου του θανόντος.

Με την με αριθμό/24-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **επιβλήθηκε στον του με Α.Φ.Μ. πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 με αριθ.δήλωσης/23-11-2022.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενος ότι, το εν λόγω πρόστιμο είναι άδικο, ενώ η καθυστέρηση υποβολής της φορολογικής δήλωσης οφείλεται στην καθυστερημένη έκδοση των απαραίτητων δικαιολογητικών.

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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...».

Επειδή στο άρθρο 2 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται: «1.Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων... 4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γί' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες...».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 64 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δικ.) ορίζεται: «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α. ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώως έννομο συμφέρον, ή β. στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, με την με αριθμό/24-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον αποβιώσαντα αδερφό του προσφεύγοντος πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 18§1α του ν. 4174/2013: "1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 54§1 περ. α, β και 54§2 2 περ α, β του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 17 του Ν.4916/2022 ορίζεται ότι: «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' και στ' 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,.....

Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ».

Επειδή, στο άρθρο 67 του Ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής: « «....3.Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.....5.Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι: α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομίας ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος,

β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης,

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματα του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.....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, στην Α 1118/2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζονται τα εξής: «... Οι δηλώσεις των αποβιώσαντων, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέχρι τη χρονολογία του θανάτου τους, υποβάλλονται από τους νόμιμους κληρονόμους τους (περ. γ', παρ. 5, άρθ. 67 του ΚΦΕ), σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εμπρόθεσμα έως 31.12.2021. Η υποβολή της χειρόγραφης δήλωσης πραγματοποιείται είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά ή με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του Τμήματος ή του Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ του αποβιώσαντος, με βάση τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ 1006/2013 (Β' 19), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1002/2021 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 20) πριν από την υποβολή της δήλωσης με την ημερομηνία θανάτου και τα στοιχεία των νόμιμων κληρονόμων/εγγυτέρων συγγενών, με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οτουμε ΑΦΜ, απεβίωσε την 18.05.2021 αφήνοντας, κατά το χρόνο του θανάτου του ως μοναδικό κληρονόμο εκ διαθήκης τον αδελφό του του με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./16-02-2022 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης της Ειρηνοδίκη, η σχέση δε των κληρονόμων γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθμ./14-11-2022 δήλωση, ενώ στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ./23-11-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αποβιώσαντος αδελφού του.

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου, συναγόμενη και από τα άρθρα 34 και 35 ΑΚ, η πράξη με την οποία επιβάλλεται διοικητική χρηματική κύρωση κατά φυσικού προσώπου, πρέπει, κατ' αρχήν, να φέρει ως υπόχρεο πρόσωπο υπάρχον κατά το χρόνο της εκδόσεώς της, ώστε πράξη η οποία εκδίδεται κατά φυσικού προσώπου μετά το θάνατό του είναι άκυρη, καθ' όσον στρέφεται κατά ανύπαρκτου υποκειμένου (πρβλ. ΝΣΚ 308/2016, 591/2002, ΔΕφΑΘ 3266/2019, 2771/2015, 3349/2011 και 2990/2005 με παραπομπή σε Ολομέλεια ΣΤΕ 179/1977, 1779/1988 και 1014/1983).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε σε βάρος προσώπου που είχε ήδη αποβιώσει κατά το χρόνο έκδοσής της και όχι σε βάρος των νομίμων κληρονόμων του, οι οποίοι είναι υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση έτους, κρίνεται ότι η πράξη αυτή είναι νομικώς πλημμελής και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 20-12-2022 και με αριθμό πρωτ. ελεγχis ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., υπό την ιδιότητα αυτού ως νόμιμου [εκ διαθήκης] μοναδικού κληρονόμου του αποβιώσαντος κατά την 18/05/2021 του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό/24-11-2022 πράξεως επιβολής προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020: 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

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