



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 17-03-2023

Αριθμ. Αποφ.: 565

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. (Φ.Ε.Κ. 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, (ως νόμιμος κληρονόμος του θανόντος, κατά την 08/03/2019, με Α.Φ.Μ.:) κατοίκου, Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμ.

...../30-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018 και
β) της με αριθμ./30-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, (ως νόμιμος κληρονόμος του θανόντος, κατά την 08/03/2019, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/30-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε, σε βάρος του αποβιώσαντος, κατά την 08/03/2019, με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Με την με αριθμό/30-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος του αποβιώσαντος, κατά την 08/03/2019, με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Ο προσφεύγων, με την με ημερομηνία κατάθεσης **17/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Δεν είναι επιτρεπτή η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, κατά θανόντος, όταν η παράβαση των διατάξεων σχετίζεται με διαδικαστικού περιεχομένου διατάξεις και όχι με φοροδιαφυγή, που έχει ως συνέπεια τον αποζημιωτικό χαρακτήρα της επιβολής του προστίμου και

β) Η έκδοση των παραπάνω πράξεων συντελέστηκε μετά τον θάνατο του προσώπου προς το οποίο επιβλήθηκαν οι κυρώσεις και κατά συνέπεια έχουν εκδοθεί κατά μη υπαρκτού προσώπου.

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 γι' 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 ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή β. στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, με τις με αριθμό &/30-09-2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ., για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκαν στον αποβιώσαντα πρόστιμα άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 200,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

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 1041/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζονται τα εξής: «.... 7. Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα έως 31.12.2019. 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, στην Α 1070/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζονται τα εξής: «...7. Οι δηλώσεις των αποβιώσαντων υποβάλλονται σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα έως 31.12.2020. 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, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτει ότι ο με ΑΦΜ, απεβίωσε την 08.03.2019 και με την με αριθμό/11-12-2019 δήλωση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης, δηλώθηκαν οι νόμιμοι κληρονόμοι του, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων. Στη συνέχεια ο προσφεύγων ως νόμος υπόχρεος υπέβαλε τις εν λόγω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

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, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν σε βάρος προσώπου που είχε ήδη αποβιώσει κατά το χρόνο έκδοσής τους και όχι σε βάρος των νόμιμων κληρονόμων του, οι οποίοι είναι υπόχρεοι για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών, κρίνεται ότι οι πράξεις αυτές είναι νομικώς πλημμελείς και ως εκ τούτου ακυρωτέες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, (ως νόμιμος κληρονόμος του θανόντος, κατά την 08/03/2019, με Α.Φ.Μ.:) και την ακύρωση των με αριθμ. &/30-09-2022 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2018 & 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ'αρ. /30-09-2022 Πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018: 0,00€

Η υπ'αρ. /30-09-2022 Πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019: 0,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.