



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 19-07-2023

Αριθμός απόφασης: **956**

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/11-4-2023 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./03-03-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σε απάντηση της με αριθμ. πρωτ./24-10-2022 αίτησης του προσφεύγοντος για την διαγραφή βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/11-4-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ 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:

Με την υπ' αριθμ./03-03-2023 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, δεν έγινε δεκτή το με αριθμ. πρωτ./24-10-2022 αίτηση του προσφεύγοντος για την διαγραφή βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών που υφίστανται επί της με αριθμ. πρωτ./24-11-2021 Ατομικής ειδοποίησης Καταβολής Υπερμερίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά, την ακύρωση της ως άνω αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, και τη διαγραφή των χρεών από πρόστιμα και Φ.Π.Α. τα οποία αναγράφονται στην καρτέλα του, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του (ΑΦΜ) λόγω παραγραφής της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου προς είσπραξή τους.

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.8 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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 οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991) ή σε έγγραφα που είναι πληροφοριακά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα,

οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρεται ότι:

« Σε απάντηση του ως άνω σχετ. εγγράφου σας, με το οποίο ζητάτε:

A) την διαγραφή των χρεών από πρόστιμα και Φ Π Α. τα οποία αναγράφονται στην καρτέλα σας ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του με ΑΦΜ.:..... και

B) την διαγραφή των οφειλών που εμφανίζονται στον συνημμένο πίνακα, λόγω παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς είσπραξή τους. σας γνωρίζουμε ότι :

A) Σε σχέση με τις Βεβαιωμένες στο ΑΦΜ.: του θανόντος του οφειλές ήτοι:

..... τις οφειλές από ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2016, 2017, 2(Π 8, 2019 και 2020 οι οποίες παραμένουν ανεξόφλητες έξι (6) εγγραφές και αφορούν στα ΑΤΒ.:/31-07-2014 αρ.γρ.2018,/28-08-2016. /27-8-2017,/28-08-2018,/30-08-2019 και/25-9-2020.

—τις οφειλές από Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος οικ ετών και 2013, 2014 και 2016 που παραμένουν ανεξόφλητες, τρεις (3) εγγραφές και ΑΤΒ.:...../30-08-2013...../01/14-07-2014 και/15-07-2016.

—τις οφειλές από ΧΡΕΩΣΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ ΜΕΣΩ INTERNET για τα έτη 2014 και 2016 που παραμένουν ανεξόφλητες ς δύο (2) εγγραφές στα ΑΤΒ.:...../30-01-2015 και/18-07-2017 και

— τις οφειλές από ΕΣΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΥΠΕΡ ΤΡΙΤΩΝ (βεβαιούσα αρχή είναι ο) που παραμένουν ανεξόφλητα και αφορούν σία ΑΤΒ.: / 20-03-2013 γραμ..... και 55).

το αίτημά σας για διαγραφή οφειλών δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό:

α) για τα ΑΤΒ: / 20-03-2013 (γραμ.....),/30-08-2013,/14-07- 2014,/31-07-2014,/30-01-2015 καθώς αυτά είχαν ρυθμιστεί με την υπάριθμ.:...../2015 και με αρ.πρωτ.: / 21-05-2015 ρύθμιση σε 100 δόσεις - (30% έκπτωση, λήξη εκατοστής δόσης:31/03/2023)/ με τον Ν.4321/2015 βάσει της οποίας ρύθμιση επήλθε **αναστολή της παραγραφής τους.**

Σχετικά Ν.4321/2015 άρθρο 14. «Η παραγραφή των οφειλών για τις οποίες υποβάλλεται αίτηση υπαγωγής στη ρύθμιση αναστέλλεται από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης και για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που αφορά η ρύθμιση ανεξαρτήτως καταβολής οποιουδήποτε ποσού και δεν συμπληρώνεται πριν παρέλθει ένα (1) έτος από τη λήξη της τελευταίας δόσης αυτής» ενώ

B) για τα υπόλοιπα ΑΤΒ των ως άνω οφειλών επειδή διεκόπη η παραγραφή τους για πέντε (5) έτη με την κοινοποίηση των υπάριθμ.:...../24-11-2021,/24-11-2021,/24-11-2021 και/24-11-2021 ατομικών ειδοποιήσεων καταβολής -υπερημερίας στους κληρονόμους του θανόντος

Σχετικά Άρθ. 51 του ν.4174/2013 και νυν άρθ.51 του ν.4987/2022 «...Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή...» και ΠΟΛ.1154/2016 Ε.ΙΙΙ-Λόνοι διακοπής σύμφωνα με το Άρθ.51 ν.4174/2013, και ΠΟΛ.1154/2016 Γ. Η γ.- Προθεσμια παραγραφής απαιτήσεων σύμφωνα με τον Ν. 4174/2013. «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 αυτού, για τα οποία η

Φορολογική Διοίκηση αποκτά εκτελεστό τίτλο από 1-1-2014 και εφεξής, ορίζεται πενταετής (5 έτη), που αρχίζει από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος εκτέλεσης (άρθρο 51 σε συνδυασμό με την παρ. 14 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013)».

— τις οφειλές από ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΕΛ.Γ.Λ. - ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΙ (βεβαιούσα αρχή είναι ο ΕΛ.Γ.Α -,) που παραμένουν ανεξόφλητα και αφορούν στο ΑΤΒ.:/28-2-2017. το αίτημα σας για διαγραφή οφειλών δεν απορεί να γίνει αποδεκτό, επειδή διεκόπη η παραγραφή τους για πέντε (5) έτη με την κοινοποίηση των υπάριθμ.:...../24-11-2021,/24-11-2021,/24-11-2021 και/24-11-2021 ατομικών ειδοποιήσεων καταβολής -υπερήμερίας στους κληρονόμους του θανόντος Σχετικά Αρθ.51 του ν.4174/2013 και νυν άρθ.51 του ν.4987/2022 «...Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή...» και ΠΟΑ.1154/2016 Ε.ΙΙΙ-Λόγοι διακοπής σύμφωνα με το Αρθ.51 ν.4174/2013, Γ. ΙΙ.γ. -Προθεσμία παραγραφής απαιτήσεων σύμφωνα με τον Ν. 4174/2013..

— τις οφειλές από ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013 που παραμένουν ανεξόφλητα και αφορούν στο ΑΤΒ.:/6-2-2017 γραμ.43. το αίτημά σας για διαγραφή οφειλών δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό, επειδή διεκόπη η παραγραφή τους για πέντε (5) έτη με την κοινοποίηση των υπ άριθμ.:/24-11-2021,/24-11-2021,/24-11-2021 και/24-11-2021 ατομικών ειδοποιήσεων καταβολής -υπερήμερίας στους κληρονόμους του θανόντος Σχετικά Αρθ.51 του ν.4174/2013 και νυν άρθ.51 του ν.4987/2022 «...Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή.» και ΠΟΛ.1154/2016 Ε.ΙΙΙ-Λογοι διακοπής σύμφωνα με το Άρθ.51 ν.4174/2013, Γ.Π.γ.-Προθεσμία παραγραφής απαιτήσεων σύμφωνα με τον Ν. 4174/2013.

—τα χρέη από ΠΡΟΣΤΙΜΟ που παραμένουν ανεξόφλητα κ ίη αφορούν στο ΑΤΒ.; / 4-6-2008.

(Βεβαιούσα αρχή ή η οποία καταλόγισε το πρόστιμο αυτό, κίνα ι η Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, βάση της Α/Α/30-04-08 απόφασης επιβολής προστίμου τον Νομάρχη καθώς στο ΦΙΧ βρέθηκε σε δείγμα, από ρεζερβουάρ νοθευμένο πετρέλαιο θέρμανσης κατόπιν ελέγχου.). (Μ?: την ή' αριθμ.:...../2009 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου αναστέλλεται η είσπραξη, του ως άνω προστίμου, μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης επί της ασκηθείσας προσφυγής. Επίσης με η/2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Η αρμοδιότητα απόφασης περί της διαγραφής ή μη της ως άνω αναφερόμενης υπάριθμ.:...../30-(Μ-08 πράξης του Νομάρχη ανήκει στην Εκδούσα της ως άνω πράξης αρχή. Ως εκ τούτου θα μπορούσατε να απευθύνετε το αίτημα σας σ' αυτήν.

Β) Σε σχέση με τις βεβαιωμένες σ στο ατομικό σας ΑΦΜ.: οφειλές ήτοι:

—τις οφειλές από ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014. 2016. 2017. 2018. 2019. 2020 και 2021 οι οποίες παραμένουν ανεξόφλητες επτά (7) εγγραφές και αφορούν στα ΑΤΒ.:/31-07-2014. /28-08-2016. /2017, /28-08-2018, /30-08-2019, /25-9-2020 και /22-9-202

—τις οφειλές από Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος οικ ετών 2014. 2016, 2017, 2019

και 2020. (και φορ.ετών 2014. 2015, 2016, 2018 και 2019 αντίστοιχα) που παραμένουν ανεξόφλητες έξι (6) εγγραφές και αφορούν στα ΑΤΒ.: /14-07-2014. /18-07-2016:27-09-2016 /18-07-2017. /28-07-2019 και /05-08-2020.

—τις οφειλές από ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013 που παραμένουν ανεξόφλητα και αφορούν στα ΑΤΒ.: /6-2-2017 γρ.42 και /19-01 -2018 γρ. 1.

—τις οφειλές από ΧΡΕΡΓΠΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ ΜΕΣΩ INTERNET για τα έτη 2015. 2016, 2018, 2019 και 2020 που παραμένουν ανεξόφλητες πέντε (5) εγγραφές στα ΑΤΒ.:..... /27-05-2017. 60288/1S-07-2017. /28-7-2018. /31-01-2019 και /31-01-2020.

το αίτημά σας για διαγραφή οφειλών δεν απορεί να γίνει αποδεκτό:

α) για τα ΑΤΒ:/14-07-2014 και/31-07-2014 καθώς αυτά είχαν ρυθμιστεί με την υπ αριθμ.:/2015 και με αρ,πρωτ.: / 21-05-2015 ρύθμιση σε 40 δόσεις-(65% έκπτωση, λήξη τελευταίας δόσης: 31/08/2018), με τον Ν.4321/2015 βάσει της οποίας ρύθμισης επήλθε αναστολή της παραγραφής τους.

Σχετικά Ν.4321/2015 άρθρο 14. «Η παραγραφή των οφειλών για τις οποίες υποβάλλεται αίτηση υπαγωγής στη ρύθμιση αναστέλλεται από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης και για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που αφορά η ρύθμιση ανεξαρτήτως καταβολής οποιουδήποτε ποσού και δεν συμπληρώνεται πριν παρέλθει ένα (1) έτος από τη λήξη της τελευταίας δόσης αυτής» ενώ

β) για τα υπόλοιπα ΑΤΒ των ως άνω οφειλών επειδή διεκόπη η παραγραφή τους για πέντε (5) έτη με την κοινοποίηση της υπ αριθμ.:/24-11-2021 ατομικής ειδοποίησης καταβολής -υπερμερίας, σε εσάς.

Σχετικά Άρθ.51 του ν.4174/2013 και νυν άρθ.51 του ν.4987/2022 «...Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή,» και ΠΟΛ.1154/2016 Ε. ΙΠ Λόγοι διακοπής σύμφωνα με το Άρθ.51 ν.4174/2013, και ΠΟΛ.3154/2016 Γ. Π.γ. Προθεσμία παραγραφής απαιτήσεων σύμφωνα με τον Ν. 4124/2013. «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 αυτού, για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση αποκτά, εκτελεστό τίτλο από 1-1-2014 και εφεξής, ορίζεται πενταετής (5 έτη), που λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος εκτέλεσης (άρθρο 51 με την παρ. 14 του άρθρου 72 του Ν, 4174/2013)».

Τέλος σας γνωρίζουμε ότι για την οφειλή από ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013 βεβαιωμένη στο ΑΤΒ:...../6-2-2017 γραμ. 43. στο ΑΦΜ:..... του θανόντος ισχύουν τα κάτωθι:

Σύμφωνα με την γνωμοδότηση/2016 του ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Ε¹ ΤΜΗΜΑ) τα εξής:

«15. Κατά γενική αρχή του δικαίου, συναγόμενη και από τα άρθρα 34 και 35 του ΑΧ, 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 εκδόσεως της, ώστε πράξη η οποία εκδίδεται κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατο του (και εφ' όσον δεν υπάρχει αντίθετη νομοθετική πρόβλεψη) είναι άκυρη, καθ' όσον στρέφεται κατά ανυπάρχοντος υποκειμένου (πρβλ. ΝΣΚ 591/2002, ΔΕΦΑΘ 2771/2015, 3349/2011 2990/2005, με παραπομπή σε ΟΛΣΤΕ 179/1977, ΣΤΕ 1779/1988 1014/1983). Εξάλλου, γίνεται δεκτό ότι η διοικητική χρηματική κύρωση με την οποία επιδιώκεται όχι η ανόρθωση προκληθείσας ζημίας αλλά ο κολασμός του υπόχρεου φυσικού προσώπου (πρόστιμο κυρωτικού χαρακτήρα) δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον, μετά το θάνατο του εν λόγω προσώπου, σε βάρος των κληρονόμων του, εφ' όσον οι κληρονόμοι, υπό την ιδιότητα αυτή, δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των προσώπων σε βάρος των οποίων δύναται να επιβληθεί η κύρωση και δεν τους αποδίδεται οιαδήποτε συμμετοχή στην παράβαση (πρβλ, ΣΤΕ 1880/2014, 947/2011, 1718/2013, 2636/2006, ΝΣΚ 172/2012}. Σε περίπτωση όμως κατά την οποία η διοικητική χρηματική κύρωση ένει επιβληθεί σε βάρος του υπόχρεου, πριν από το θανατά του, η σχετική νοησιαυτική ενονή αποτελεί, πλέον, παθητικό στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας του αποβιώσαντος, για το οποίο ευθύνονται οι κληρονόμοι του (πρβλ. ΣΤΕ 3334/2015, 1880/2014, 1718/2013, 947/2011, 2696/2006. ΑΠ 1714/1981. ΝΣΚ 172/2012, 291/2011), ανάλογα σε το είδος της γενομένης αποδοχής (με ή νωρίς το ευεργέτημα της απογραφής). Περαιτέρω, και όσον αφορά το στάδιο της εισπράξεως, εάν μετά την επιβολή της διοικητικής χρηματικής κυρώσεως και τη δημιουργία της οικείας χρηματικής υποχρεώσεως, επήλθε θάνατος του υποχρέου, χωρίς, εν τω μεταξύ, να έχει διενεργηθεί εν στενή εννοία-ταμειακή βεβαίωση της οφειλής στο όνομά του, η εν λόγω βεβαίωση ενεργείται όχι στο όνομα του θανόντος υποχρέου αλλά σε εκείνο των κληρονόμων του (με τον κατά τα προβλεπόμενα στο κληρονομικό δίκαιο επιμερισμό

του οφειλομένου ποσού), ώστε κατ' αυτό τον τρόπο να προσδιοριστεί τα πρόσωπα των υπόχρεων και το ύψος της υποχρεώσεως (πρβλ. ΣΤΕ1718/2013, 1069/2001, 3925/1986). Εάν, όμως, στην προηγούμενη περίπτωση, μετά την επιβολή της διοικητικής χρηματικής κυρώσεως, έχει διενεργηθεί και εν στενή εννοία βεβαίωση της οφειλής στο όνομα του υποχρέου, σε περίπτωση μεταγενέστερου θανάτου του, δεν απαιτείται νέα εν στενή βεβαίωση στο όνομα των κληρονόμων αλλά η διαδικασία της διοικητικής εκτελέσεως κινείται εις βάρος τους, κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας, με βάση την εν στενή εννοία βεβαίωση στο όνομα του υποχρέου (βλ. ΑΠ 552/1992, ΔΕΦΑΘ 2823/2000, ΔΠρΘεσ 39/2014, ΔΠρΠειρ 3650/2011, ΔΠρΑΘ 652/2006 κλπ)»

Και «14. Σε κείμενες διατάξεις προβλέπεται η κατ' ενάσκηση αρμοδιότητας, έκδοση από όργανα της διοικήσεως πράξεων επιβολής κυρώσεων, μεταξύ των οποίων και χρηματικές, είτε ως μέσο εξαναγκασμού προς συμμόρφωση με επιταγή του νόμου και κολασμό του διοικούμενου σε περίπτωση παραβιάσεως του (πρόστιμο κυρωτικού χαρακτήρα) είτε προς αποκατάσταση ή και προς αποκατάσταση ζημίας, η οποία επήλθε από παράνομη συμπεριφορά του (πρόστιμο αποζημιωτικού χαρακτήρα), έναντι των οποίων ο βαρυνόμενος έχει τη δυνατότητα ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος, ενώπιον αρμοδίου δικαστηρίου, το οποίο κρίνει περί του εάν συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές προϋποθέσεις επιβολής τους (πρβλ. ΣΤΕ 3347/2011, 575/2009 2671/2007, ΝΣΚ 172/20; 531/2302). οι ως άνω διοικητικές χρηματικές κυρώσεις διακρίνονται, ως ποσθη φύση τους, από τις νοηματικές ποινές και τα πρόστιμα των άρθρων 13 και 57 του Ποινικού Κώδικα (Π.Κ.), καθ' όσον αυτά επιβάλλονται, το πρώτον, από τα ποινικά δικαστήρια, στο πλαίσιο της ασκήσεως της ποινικής δικαιοδοτικής λειτουργίας τους, ως ποινική κύρωση σε βάρος του δράστη αδικήματος, το οποίο προβλέπεται ότι τιμωρείται με χρηματική ποινή ή πρόστιμο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης 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, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησεως ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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.).

Επειδή, από το περιεχόμενο της ως άνω αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προκύπτει ότι ο προσφεύγων στρέφεται κατά της με αριθμ. πρωτ./24-11-2021 Ατομικής ειδοποίησης Καταβολής Υπερμερίας.

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./03-03-2023 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, δεν έγινε δεκτή η με αριθμ. πρωτ./24-10-2022 αίτηση του προσφεύγοντος για την διαγραφή βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών που υφίστανται επί της με αριθμ. πρωτ./24-11-2021 Ατομικής ειδοποίησης Καταβολής Υπερμερείας για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην εν λόγω αρνητική απάντηση.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αναφεύμενη διαφορά, εκ της ως άνω προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, και της με αριθμ. πρωτ./24-11-2021 Ατομικής ειδοποίησης Καταβολής Υπερμερείας της ίδιας Δ.Ο.Υ., ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, οπότε κατά της πράξης αυτών είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η υπ' αριθμ./03-03-2023 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επί της υπ' αριθμ./24-10-2022 αίτησης του προσφεύγοντος αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια έναντι του προσφεύγοντος, και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/11-4-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ ως अपαράδεκτης.

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

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.