



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3311

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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.)*»

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:....., κατοίκου , επί της οδού , ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του που απεβίωσε στις 29/09/2016, κατά : α) της με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ. δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ , β) της/18-1-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τη με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής 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 με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ , προσδιορίστηκε για τον , κύριος φόρος και συμβ/να ποσά ύψους 1.148,18€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 147,15€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.295,33€.

Με την υπ' αριθμ./18-1-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε στον πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα δεδομένων που αφορούν σε συντάξεις προέλευσης Γερμανίας φορολογικού έτους 2014, προέκυψε ότι έλαβε και δεν δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής και η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου βάσει της Ε.2162/2020 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη τροποποιητική χρεωστική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014.

Ο υπέβαλε εμπροθέσμως μέσω διαδικτύου την υπ' αριθμόν/08-08-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 από την οποία

προέκυψε η με αριθμό/08-08-2015 αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με χρεωστικό ποσό 42,15€.

Σύμφωνα με αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών-συντάξεων, που είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., τα οποία υπέβαλαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν, ο εισέπραξε το ποσό των 13.162,68€ για το έτος 2014 ως σύνταξη από το Γερμανικό κράτος, το οποίο δεν το είχε δηλώσει, ως όφειλε. Δεδομένου ότι το εν λόγω εισόδημα δεν συμπεριλήφθηκε στη δήλωση του φορολογικού έτους 2014, ούτε σε κάποια άλλη τροποποιητική δήλωση προηγούμενων ετών, η Δ.Ο.Υ. προέβη άμεσα σε οίκοθεν εκκαθάριση του φορ. έτους 2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 **και σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με το με αρ. Πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, και ακολούθησε η έκδοση της με αριθμό/07-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με τελικό χρεωστικό υπόλοιπο 1.295,33€ για το φορ. έτος 2014.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι καταχρηστικές αφού επιβάλλεται φόρος για μη δηλωθέντα εισοδήματα του 2014, τέσσερα χρόνια μετά τον θάνατο του πατέρα του.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιφέρουν σ' αυτόν υπερβολικό φορολογικό βάρος

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18§1^α 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 αρ. 30§1 του ν. 4174/2013: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. 4174/2013 “Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η

Φορολογική Διοίκηση”. Εξάλλου όπως ορίζεται στο άρθρο 32 παρ. 3 του ν. 4174/2013 “Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013: « 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΄, Α΄ στ΄ και ιγ΄ της παραγράφου 1,»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 37 του ν. 4174/2013: Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1885 του Α.Κ.: Μερισμός απαιτήσεων και χρεών. Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό **ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015** έγγραφο του Β' Τμήματος της Δ/σης Ελέγχου της ΓΓΔΕ με θέμα «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρονται τα εξής:

«.....Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους.

*Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, **ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.**»*

Επειδή, στην παρ. 2 του αρ. 2 και παρ. 1 του αρ. 4 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) αναφέρεται ότι: «2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν:

α) Τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής.....

1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#)), για τα οποία εφαρμόζονται

αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, καθώς και των δημοσίων εσόδων της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του παρόντος Κώδικα, μετά την καταχώριση του χρέους ως δημοσίου εσόδου κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 3, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία, είτε αποστέλλει ταχυδρομικά στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα, είτε την κοινοποιεί σε αυτούς σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. [4174/2013](#). Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται τα στοιχεία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου, εφόσον υπάρχει, του οφειλέτη, το είδος και το ποσό του χρέους, συμπεριλαμβανομένων των τόκων που έχουν ήδη υπολογισθεί κατά την κείμενη νομοθεσία, ο αριθμός και η χρονολογία καταχώρισης του χρέους ως δημοσίου εσόδου ή ο τίτλος στον οποίο βασίζεται το χρέος, ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής αυτού, η μνεία ότι από την επομένη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του χρέους και μέχρι την τελική εξόφληση αυτού υπολογίζονται οι τόκοι και το πρόστιμο του άρθρου 6 του παρόντος.»

Επειδή, αν η καταλογιστική πράξη του φόρου εκδοθεί κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατό του, είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατά ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσής της, υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (βλ. ΣτΕ ΟΛ. 179/1977, ΣτΕ 1779/1988, 1014/1983 κ.α.), στην περίπτωση δε αυτή, οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, εφόσον στην παραγγελία προς επίδοση ή στο αποδεικτικό επίδοσης γίνεται μνεία της ιδιότητάς τους αυτής και φέρονται ως βαρυνόμενοι από την πράξη, έχουν δικαίωμα προσφυγής για την αναγνώριση της ως άνω ακυρότητας.

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, θανόντος του φορολογούμενου μετά τη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης, η βεβαίωση της σχετικής οφειλής ως δημοσίου εσόδου ενεργείται, όχι επ' ονόματι του θανόντος φορολογούμενου, αλλά εις βάρος των κληρονόμων αυτού και με συγκεκριμένο για κάθε έναν από αυτούς προσδιορισμό του οφειλόμενου ποσού, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου και το ύψος της υποχρεώσεώς του, όπως απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 1885 του Α.Κ., 74§1,2 του 2238/94, 2§2 και 4§1 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) περαιτέρω δε καθίσταται εφικτή η αμφισβήτηση του κύρους της βεβαιώσεως ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με την άσκηση ανακοπής (πρβλ. ΣτΕ 3925/1986). Επομένως βεβαίωση φορολογικής οφειλής ενεργηθείσα επ' ονόματι του θανόντος υπόχρεου και κοινοποιηθείσα τους κληρονόμους αυτού, με την αποστολή σχετικών ατομικών ειδοποιήσεων, στην οποία επιπλέον, δεν προσδιορίζεται το ύψος του οφειλόμενου από έκαστο των κληρονόμων ποσού αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας, είναι άκυρη, λόγω δε του χαρακτήρα της ακυρότητας, αφορούσης στην υπαιτιότητα των υπόχρεων και στο ύψος της οφειλής των, τα διοικητικά δικαστήρια δεν δύνανται να τροποποιήσουν

την πράξη βεβαιώσεως, καθορίζοντας, το πρώτον αυτά, αλλά υποχρεούνται να προβούν στην ακύρωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1718/2013, 1069/2001).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Λόγω θανάτου του, την 29/09/2016, η Δ.Ο.Υ. έπρεπε να προβεί σε βεβαίωση της οφειλής του φόρου εισοδήματος στα ονόματα των τριών εν ζωή εξ αδιαθέτου κληρονόμων, ήτοι των τέκνων του : σε ποσοστό 1/3 ο καθένας.

Επειδή, περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό με 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 (Γνωμ. 551/2006 ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών με την [ΠΟΛ.1113/2007](#)).

Επειδή, με βάση τα ως άνω αναφερθέντα, οι κυρώσεις εις βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως ή δεν υπέβαλε δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, διά του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεση τους. Η επιβολή προστίμων του [άρθρου 54](#) του ΚΦΔ σε περιπτώσεις μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής δηλώσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, 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. Συνακόλουθα, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, με την οποία επιβλήθηκε στον θανόντα, πρόστιμο εκατό ευρώ (100,00€), λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, πρέπει να ακυρωθεί, διότι, λόγω θανάτου του υπόχρεου, έπαυσε ο σκοπός της επιβολής προστίμου, καθόσον, η συγκεκριμένη διοικητική κύρωση αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, αποτρέποντας τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων και δε δύναται να επιβληθεί το πρώτον σε βάρος των κληρονόμων του.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νομιμότητας των πράξεων γίνεται δεκτός, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών ως προς την με αρ. αρ. ειδοποίησης/02-12-2020 και αρ. δήλωσης, πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 περ. γ του αρ. 36 του ν. 4174/2013: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:[...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/12-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ:....., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του

..... και την ακύρωση α) της με αρ. ειδοποίησης/07-12-2020 (αριθμ. δήλωσης), πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικότερα με τη ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων με τα ποσοστά ευθύνης εκάστου εξ' αυτών, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας, β) της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Ποσό προστίμου	Βάσει πράξης Δ.Ο.Υ.	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
	100,00	0,00

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.