



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/09/2023

Αριθμός Απόφασης: 1355

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (υιού) του θανόντος κατά την 16/11/2021, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, στ) της με αριθ. δήλωσης /23-3-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση,

φορολογικού έτους 2015 και ζ) της με αριθ. δήλωσης/24-3-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/05/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος του, ΑΦΜ, πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που ανάρτησαν οι φορείς στο έτος 2021 και αφορούν το έτος 2015.

(β) Με την υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του, ΑΦΜ, πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που ανάρτησαν οι φορείς στο έτος 2018 και αφορούν το έτος 2016.

(γ) Με την υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του, ΑΦΜ, πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που ανάρτησαν οι φορείς στο έτος 2019 και αφορούν το έτος 2016.

(δ) Με την υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του, ΑΦΜ, πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που ανάρτησαν οι φορείς στο έτος 2021 και αφορούν το έτος 2016.

(ε) Με την υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του, ΑΦΜ (θανόντος στις 16/11/2021), πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που ανάρτησαν οι φορείς στο έτος 2019 και αφορούν το έτος 2017.

(στ) Με την υπ' αριθ. δήλωσης /23-03-2023 (αρ. ειδοποίησης /2023) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προέκυψε σε βάρος του θανόντος,

....., ΑΦΜ, ποσό επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ύψους 325,80€, λόγω προσδιορισμού πιστωτικού υπολοίπου ποσού 395,04€ έναντι πιστωτικού υπολοίπου ποσού 720,84€ της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, υποβληθείσας την 23^η/6/2016. Η εν λόγω διαφορά προέκυψε λόγω προσθήκης στον κωδ. 304 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» του εντύπου Ε1, αναδρομικών εισοδημάτων κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται, της συζύγου του του ΑΦΜ, ποσού 843,13€, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλε ο εργοδότης/φορέας (.....) μέχρι 31/12/2021.

(ζ) Με την υπ' αριθ. δήλωσης/24-03-2023 (αρ. ειδοποίησης/2023) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προέκυψε σε βάρος του θανόντος, ΑΦΜ, ποσό κύριου φόρου 231,21€ έναντι προηγούμενη χρεωστικού υπολοίπου ποσού 94,26€, ήτοι διαφορά φόρου ποσού 136,95€. Η εν λόγω διαφορά προέκυψε λόγω προσθήκης στον κωδ. 304 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» του εντύπου Ε1, αναδρομικών εισοδημάτων κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται, της συζύγου του ΑΦΜ ποσού 553,65€, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλε ο εργοδότης/φορέας (.....) μέχρι 31/12/2021.

Ο προσφεύγων, ως κληρονόμος του αποβιώσαντος την 16^η/11/2021 πατρός του, ΑΦΜ, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι υπ' αριθ./31-03-2023 πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2015 έως 2017 καθώς και οι υπ' αριθ. δήλωσης/23-03-2023 και/24-03-2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2015 και 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οι οποίες εκδόθηκαν από την εν λόγω φορολογική αρχή κατόπιν υποβολής οίκοθεν τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στερούνται νομικής βάσης και ως εκ τούτου είναι άκυρες καθώς έχουν εκδοθεί μετά το θάνατο του φορολογούμενου.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έχουν εκδοθεί επ' ονόματι του αποβιώσαντος χωρίς να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων του.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει τους συμπληρωματικούς φόρους εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 ήταν ήδη παραγεγραμμένο τόσο κατά το χρόνο έκδοσης όσο και κατά το χρόνο κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ως προς την παραγραφή των προσβαλλόμενων πράξεων (3^{ος} ισχυρισμός)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. 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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...]. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. 1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. 2. [...] 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. [...] Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...] 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1041/05-04-2016 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1064/04-07-2016, αναφέρεται ότι: «Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν.4172/2013 ΦΕΚ Α' 167 23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.[...]. 4. Οι σύζυγοι, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους εφόσον υφίσταται έγγαμη σχέση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. [...] Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου. [...] 3. [...] Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών

ή συντάξεων. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του. (παρ. 1 άρθρο 18 ν.3522/2006 ΦΕΚ276 Α΄).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1034/07-03-2017 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρεται ότι: «Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, των υποχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013 ΦΕΚ Α΄ 167 23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...] 4. Οι σύζυγοι, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματα τους εφόσον υφίσταται έγγαμη σχέση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. [...]. Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου.. 3. [...]. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. [...]».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1172/14-11-2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», αναφέρεται ότι: « [...] 8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12ΑΕΞ 2014/11.12.2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. αναφέρεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη). 3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας. β) [...], 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. [...]».

Επειδή, στην από 10/05/2023 έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι: «[...] Επειδή το πλαίσιο δράσεων της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης διενεργήθηκαν κεντρικές ενέργειες. Εστάλησαν ηλεκτρονικά μηνύματα, στους προσωπικούς λογαριασμούς TAXISNET των φορολογούμενων, προκειμένου να υποβάλουν έως την 19-1-2023 τις απαιτούμενες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις που αφορούν τα φορολογικά έτη 2008-2017 και εισπράχθηκαν ετεροχρονισμένα.

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης των φορολογούμενων στην πρόσκληση/ειδοποίηση, οι Δ.Ο.Υ. με βάση στοιχεία βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι εργοδότες ή οι ασφαλιστικοί φορείς, προέβησαν άμεσα σε οίκοθεν εκκαθάριση με την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικού σημειώματος) στο έτος που ανάγεται το εισόδημα και στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης. Η ανάρτηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου έγινε με ανάρτηση στην θυρίδα του φορολογούμενου στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στο myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. με ταυτόχρονη αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δ/ση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είναι κληρονόμος του πατέρα του (ΑΦΜ) ο οποίος απεβίωσε την 16-11-2021 και ο οποίος όσο ζούσε υπέβαλε ως υπόχρεος κοινή δήλωση εισοδημάτων με την σύζυγό του (και μητέρα του νυν προσφεύγοντος) (ΑΦΜ). Τα έτη 2018, 2019 και 2021, η εισέπραξε από τον ασφαλιστικό της φορέα αναδρομικά ποσά συντάξεων για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017, για τα οποία ο σύζυγός της, όντας ακόμα εν ζωή, όφειλε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, ως υπόχρεος κατ' αρ. 67 ΚΦΕ. Ωστόσο, ο ως άνω υπόχρεος δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας να προβεί σε οίκοθεν εκκαθάριση με βάση το αρχείο διασταύρωσης συντάξεων που διατηρούνται στην Υπηρεσία μας κατόπιν βεβαιώσεων συντάξεων που διαβίβασε ηλεκτρονικά ο ασφαλιστικός φορέας και ακολούθως να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξεις επιβολής προστίμων για μη υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων κατ' αρθ. 54 ΚΦΔ στο όνομα του πατέρα του

προσφεύγοντος που ήταν υπόχρεος κατ' αρ. 67 ΚΦΕ για την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεδομένου ότι υπέβαλε κοινή δήλωση με τη σύζυγό του. [...]».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει συμπληρωματικούς φόρους εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 ήταν ήδη παραγεγραμμένο κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, ήτοι το έτος 2023, επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες.

Επειδή, από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, στην οποία δεν έχει υποβληθεί από το φορολογούμενο πρόσωπο δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία να δηλώνεται στη Φορολογική Διοίκηση το ποσό αναδρομικών αποδοχών [και, εν προκειμένω, τα ποσά αναδρομικών κύριας σύνταξης], το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το ποσό αυτό παραγράφεται πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί, εμπρόθεσμα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα εισοδήματα.

Επειδή, αναλυτικότερα, στην υπό κρίση περίπτωση, οι βεβαιώσεις συντάξεων για τα αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης που έλαβε η μητέρα του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ, το έτος 2020 και αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό της φορέα [.....], ΑΦΜ] το έτος 2021, με τις βεβαιώσεις συντάξεων της περιόδου από 01/01/2020 έως 31/12/2020 και, ως εκ τούτου, υφίστατο υποχρέωση προς υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών 2015 και 2016 έως την 31^η/12/2021. Συνεπώς, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, συμπληρώνεται εντός πέντε (5) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων για τα εισοδήματα αυτά, ήτοι την 31^η/12/2026.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν οίκοθεν υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016, η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των οικείων φορολογικών ετών, την 23^η/3/2023 και την 24^η/3/2023 αντίστοιχα, και εν συνεχεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κοινοποιήθηκαν νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2^α του άρθρου 5 ΚΦΔ, την 31^η/3/2023.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, πραγματοποιήθηκαν εντός της 5ετούς προθεσμίας της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, τόσο η οίκοθεν υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ήτοι μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις συντάξεων, όσο και η έκδοση και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2015 και 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος με τις προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων (1^{ος} ισχυρισμός)

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, προσβάλλει τις υπ' αριθ. υπ' αριθ./31-03-2023 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2015 έως 2017, ισχυριζόμενος ότι στερούνται νομικής βάσης και ως εκ τούτου είναι άκυρες, καθώς έχουν εκδοθεί δεκαεπτά (17) μήνες μετά το θάνατο του υπόχρεου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, 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) [...], β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων), [...].».

Επειδή με την εγκύκλιο 1095807/1736/ΔΕ-Α' /10.10.2007 (Διευθύνσεις Ελέγχου και Κ.Β.Σ.), κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 551/2006 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 μί 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 χαρακτήρος, 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 τοιαύτης 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 θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, κατόπιν της διαπίστωσης ότι ο φορολογούμενος, ΑΦΜ, ήδη αποβιώσας από τις 16/11/2021, δεν υπέβαλε, ως όφειλε, τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές συντάξεων της συζύγου του, ΑΦΜ, οι οποίες εισπράχθηκαν τα έτη 2018, 2019 και 2021, σύμφωνα με τις βεβαιώσεις που ανήρτησε ο φορέας/εργοδότης, προέβη στην οίκοθεν υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων για τα αντίστοιχα έτη και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω μη υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο, οι υπ' αριθ. /31-03-2023 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2015 έως 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ πρέπει να ακυρωθούν διότι, λόγω θανάτου του υπόχρεου παύει ο σκοπός της επιβολής του προστίμου, καθόσον η συγκεκριμένη διοικητική κύρωση, ως κύρωση με προσωποπαγή χαρακτήρα, αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, αποτρέποντάς τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, επομένως δεν μπορεί να επιβληθεί σε χρόνο κατά τον οποίο ο παραβάτης δεν βρίσκεται πλέον εν ζωή.

Ως προς την ακυρότητα των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (2^{ος} ισχυρισμός)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν 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 το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι εκτελεστός τίτλος (άρα και νόμιμος) για την είσπραξη του φόρου, είναι στην προκειμένη περίπτωση η ίδια η πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και τα ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ, ο τίτλος καθίσταται άκυρος και η κατ' ακολουθία εκτέλεση που στηρίζεται σε αυτόν είναι μη νόμιμη. Επιπλέον, καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά το θάνατό του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ' ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσης της υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣτΕ ΟΛ 179/1977, ΣτΕ 1014/1983, ΣτΕ 1779/1988 κ.α.).

Επειδή, στο υπ' αριθ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφό της, η Διεύθυνση Ελέγχων αναφέρει ότι: « Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού σας αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, και σε ό,τι αφορά θέματα της αρμοδιότητάς μας που θίγονται σε αυτό, σας γνωρίζουμε 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 κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμο 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, εν προκειμένω, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. δήλωσης/23-03-2023 και/24-03-2023 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, βάσει των οποίων καταλογίσθηκαν σε βάρος του θανόντος διαφορές φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα, για το έτος 2015 καταλογίσθηκε ποσό 325,80€ ως αχρεωστήτως καταβληθέν, ενώ για το έτος 2016 προέκυψε σε βάρος του θανόντος, διαφορά κύριου φόρου ποσού 136,95€.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς έχουν εκδοθεί επ' ονόματι του αποβιώσαντος, χωρίς να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων του, στους οποίους θα έπρεπε να κοινοποιηθούν και να γίνει επιμερισμός των καταλογισθέντων ποσών κατά το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου.

Επειδή, πράγματι, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις έχουν εκδοθεί σε βάρος του θανόντος, χωρίς καμία αναφορά στα ονόματα και στα στοιχεία των κληρονόμων, οι οποίοι είναι κατά νόμον υπόχρεοι σε σχέση με τις συγκεκριμένες οφειλές, κατά το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.

Επειδή, συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις αποτελούν μη νόμιμους τίτλους, ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου καθόσον δεν αναφέρονται τα ονόματα των κληρονόμων και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Ως εκ τούτου οι υπ' αριθ. δήλωσης/23-03-2023 και/24-03-2023 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.6** του άρθρου **63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή»** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση 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 το υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/03-11-2015** έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα, στην παράγραφο 1 εδ. 4 & 5, αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α ΕΞ 2014/ 25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.».

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 05/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (υιού) του θανόντος κατά την 16^η/11/2021, ΑΦΜ και:

Α) την **ακύρωση** α) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθ. /31-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

Β) την **ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας** α) της με αριθ. δήλωσης /23-3-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015 και β) της με αριθ. δήλωσης /24-3-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^β & 2^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης /31-03-2023)

- **Ποσό καταλογισμού: 0,00 €**

Φορολογικό Έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^β & 2^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης/31-03-2023)

- Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^β & 2^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης/31-03-2023)

- Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^β & 2^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης/31-03-2023)

- Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^β & 2^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης/31-03-2023)

- Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.