



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2665

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)
 - 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 (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την υπ' αριθμ./2023 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθénas, επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12/11/2008** και με αριθμό πρωτοκόλλου Προσφυγής-Αίτησης Συμβιβασμού (αρ. πρωτ. περιέλευσης στο δικαστήριο/14.07.2010) του ήδη αποβιώσαντος, ΑΦΜ, με διεύθυνση εν ζωή, κατά της υπ' αριθμόν/22.07.2008 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ χρήσης 2001.
5. Τις υπ' αριθμ./12-07-2024,/12-07-2024 και/12-07-2024 Προσκλήσεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (διάδοχη ελεγκτική υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ) προς τους εγγυτέρους συγγενείς του προσφεύγοντος για τη συζήτηση περί αποδοχής ή μη της προσβαλλόμενης πράξης, κατ' άρθρο 70, παρ. 9 του ν.4987/2022.
6. Το υπ' αριθμ./24-07-2024 έγγραφο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/11/2008 και με αριθμό πρωτοκόλλου Προσφυγής-Αίτησης Συμβιβασμού του, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/22.07.2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ χρήσης 2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προαποβιώσαντος πατρός του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ. πρόστιμο ύψους **1.170,00 €**, επειδή του καταλογίστηκε η παράβαση της μη δήλωσης έναρξης εργασιών (εργολάβος οικοδομών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36, παρ. 1 (α') και 3, παρ. 1 (α') του ν. 2859/2000.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 11/07/2008 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ (αρ. εντολής/2004 &/2006), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμόν/28-06-2001 έγγραφης καταγγελίας του κ. κατά του πατρός του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ.

Κατά της ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων (ως εις εκ των κληρονόμων του ανωτέρω θανόντος με Α.Φ.Μ.) άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την υπ' αριθμόν/12-11-2018 Προσφυγή-Αίτηση Συμβιβασμού, η οποία έλαβε αριθμό εισαγωγής/14-07-2010 και με την οποία ζητούσε την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν προσδιορίζεται το ποσοστό που αναλογεί σε καθέναν από τους κληρονόμους του θανόντος πατρός του.

2^{ος} λόγος: Η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ δεν του παρείχε αντίγραφα των εγγράφων του φακέλου που σχηματίστηκε σε βάρος του θανόντος πατρός του.

3^{ος} λόγος: Ο θανών πατέρας του, λόγω της βεβαρημένης κατάστασης της υγείας του και της ήδη μεγάλης ηλικίας του κατά τον χρόνο της καταγγελίας, δεν είχε τη δύναμη και την αντοχή να αντεπεξέλθει σε οικοδομικές εργασίες. Ωστόσο, περιστασιακά συνέδραμε τον έτερο υιό του (και αδελφό του προσφεύγοντος) που ήταν επίσης οικοδόμος. Συνεπώς, ουδεμία υποχρέωση βάρυνε τον πατέρα για έναρξη εργασιών, καταβολή Φ.Π.Α. και τήρηση βιβλίων/έκδοση στοιχείων, αφού πραγματικός εργολάβος ήταν ο

Το δικαστήριο αρχικά εξέδωσε την υπ' αριθμόν 740/2016 απόφαση με την οποία ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να κληθεί ο προσφεύγων προς συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς, κρίνοντας ότι από τη στιγμή που στην προσφυγή είχε συμπεριληφθεί και αίτημα συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς και δεν υφίστατο στον φάκελο της υπόθεσης οποιαδήποτε ένδειξη εξέτασης του αιτήματος από τη φορολογική αρχή, το ίδιο όφειλε να απόσχει από την εκδίκαση της υπόθεσης.

Στη συνέχεια, και κατόπιν προσκόμισης στο δικαστήριο της υπ' αριθμόν/29-03-2016 κλήσης προς τον προσφεύγοντα, της υπ' αριθμόν/19-09-2016 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθώς και του από 12/10/2020 υπομνήματος του προσφεύγοντος, το δικαστήριο εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2023 απόφαση, με την οποία

έκρινε ότι η ανωτέρω κλήση προς τον προσφεύγοντα δεν επιδόθηκε νομίμως κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 47, παρ. 1 του ν.2717/1999 και ανέπεμψε εκ νέου την υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία για διοικητική επίλυση της επίδικης διαφοράς, με σκοπό στη συνέχεια, η υπόθεση, μαζί με τα αποτελέσματα της προαναφερόμενης διαδικασίας, να διαβιβαστεί στο Δικαστήριο και να οριστεί νέα δικάσιμος, με κλήτευση των διαδίκων σε παράσταση.

Σε εκτέλεση του διατακτικού της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (στο οποίο εντωμεταξύ περιήλθε η ελεγκτική αρμοδιότητα της πρώην Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ) απέστειλε στις εγγύτερες συγγενείς του ήδη αποβιώσαντος προσφεύγοντος:

- 1) με Α.Φ.Μ.
- 2) με Α.Φ.Μ.
- 3) με Α.Φ.Μ.

τις υπ' αριθμ. /12-07-2024, /12-07-2024 και /12-07-2024 αντίστοιχα Προσκλήσεις κατ' άρθρο 70, παρ. 9 του ν.4987/2022, με τις οποίες τις καλούσε εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών να παρουσιαστούν στα γραφεία του για να αποδεχτούν (εφόσον επιθυμούν) την προσβαλλόμενη πράξη (την υπ' αριθμόν /22.07.2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ χρήσης 2001).

Οι ανωτέρω εγγύτερες συγγενείς του ήδη αποβιώσαντος προσφεύγοντος **δεν ανταποκρίθηκαν** σχετικά στις ανωτέρω Προσκλήσεις κατ' άρθρο 70, παρ. 9 του ν.4987/2022 του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με αποτέλεσμα α) να μην επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς και β) η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία να αποστέλλει τον φάκελο της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας (σχετ. υπ' αριθμόν /24-07-2024 διαβιβαστικό έγγραφο).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70, παρ. 9 του ν.4987/2022 «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση, για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη μέσα σε αποκλειστική προθεσμία πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 70, παρ. 9 του ν.4987/2022, καθόσον σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /2023 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε στις εγγύτερες συγγενείς του ήδη αποβιώσαντος προσφεύγοντος τις υπ' αριθμ. /12-07-2024, /12-07-2024 και /12-07-2024 αντίστοιχα Προσκλήσεις, με τις οποίες τις καλούσε εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών να παρουσιαστούν στα γραφεία του για να αποδεχτούν (εφόσον επιθυμούν) την προσβαλλόμενη πράξη (την υπ' αριθμόν /22.07.2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ χρήσης 2001).

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας μας, οι εν λόγω προσκλήσεις κοινοποιήθηκαν στις ανωτέρω εγγύτερες συγγενείς του ήδη αποβιώσαντος προσφεύγοντος

νομότυπα ηλεκτρονικά κατά το άρθρο 5 του ν.5104/2024 στις 12/07/2024 και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμόν/24-07-2024 διαβιβαστικό έγγραφο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καμία εκ των εγγυτέρων συγγενών του ήδη αποβιώσαντος προσφεύγοντος δεν προσήλθε στα γραφεία του και παρήλθε άπρακτη η ως άνω προθεσμία των πέντε (5) ημερών.

Επειδή κατά συνέπεια, ματαιώθηκε η δυνατότητα αποδοχής της προσβαλλόμενης πράξης στο πλαίσιο της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στο επίπεδο της ελεγκτικής φορολογικής υπηρεσίας.

Επειδή κατά τα λοιπά, αναφορικά με την ουσία της υπόθεσης, από τις 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 (Γνωμ. 551/2006 ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1113/2007).

Συνεπώς, οι κυρώσεις εις βάρος φορολογούμενου που υπέπεσε σε παράβαση έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, διά του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεσή τους. Η επιβολή προστίμων του ΚΦΔ (και παλαιότερα του Κ.Β.Σ. και του ν.2523/1997) 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 αποτρέποντάς τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον με αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση-έστω και μερικώς- της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλόμενων φόρων. Συνακόλουθα, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής-διαδικαστικής παράβασης.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο πατέρας του προσφεύγοντος, ο οποίος υπέπεσε στην παράβαση της μη δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος, απεβίωσε στις 15/01/2005.

Επειδή η κρινόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε στις 22/07/2008, ήτοι μετά το θάνατο του πατέρα του προσφεύγοντος, το επιβληθέν πρόστιμο θα πρέπει να διαγραφεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπόθεση αναπέμπεται για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά το διατακτικό της υπ' αριθμόν/2023 Απόφασής του, ενόψει της νέας δικασίμου που έχει οριστεί.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ