



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 58

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. /29.08.2023 και /29.08.2023 πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /29.08.2023 και /29.08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 τις υπ' αριθ./29.08.2023 και/29.08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ισάριθμα πρόστιμα ποσού 100,00€, βάσει των παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε, στις 28/08/2023, την με α/α καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος, στις 21/11/2020, αδελφού του, (ΑΦΜ), και την με α/α καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020), ως κληρονόμος εκ διαθήκης της αποβιώσασας, στις 11/11/2020, αδελφής του, (ΑΦΜ), από τις οποίες δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι προβαλλόμενες πράξεις ισχυριζόμενος ότι η εκ νέου επιβολή προστίμων για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και συνιστά κατάχρηση του νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,...».

Επειδή, με το άρθρο 19 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. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 21/11/2020 (ΑΦΜ), υπέβαλε τη 28/08/2023, την με α/α καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020), με την οποία τροποποίησε (συμπλήρωσε) την υπ' αριθ./31.05.2023 τροποποιητική δήλωση και, συγχρόνως, ανακάλεσε την υπ' αριθ./16.06.2023 τροποποιητική δήλωση. Επομένως, η οριζόμενη από το άρθρο 62 του ν.2961/2001 εννεάμηνη προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκκίνησε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου, κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι στις 21/11/2020, η δε καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω δήλωσης ήταν η 23^η/08/2021. Ως εκ τούτου, η με α/α καταχώρισης δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την παρέλευση της οριζόμενης από τα άρθρα 62 και 63 του ν.2961/2001 προθεσμίας.

Επίσης, ο προσφεύγων, εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσασας στις 11/11/2020 (ΑΦΜ), υπέβαλε τη 28/08/2023, την με α/α καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020), με την οποία τροποποίησε (συμπλήρωσε) την υπ' αριθ./31.05.2023 τροποποιητική δήλωση και, συγχρόνως, ανακάλεσε την υπ' αριθ./26.06.2023 τροποποιητική δήλωση. Επομένως, η οριζόμενη από το άρθρο 62 του ν.2961/2001 εννεάμηνη προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκκίνησε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 περ. β' του ίδιου νόμου, κατά το χρόνο δημοσίευσης της διαθήκης (σχετικό το με αριθ./13.04.2021 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Καβάλας), ήτοι στις 13/04/2021, η δε καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω δήλωσης ήταν η 13/01/2022. Ως εκ τούτου, η με α/α καταχώρισης δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την παρέλευση της οριζόμενης από τα άρθρα 62 και 63 του ν.2961/2001 προθεσμίας.

Με βάση τα παραπάνω και δεδομένης της απορρέουσας από το άρθρο 19 ΚΦΔ υποχρέωσης του φορολογούμενου να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εφόσον διαπιστώνει λάθη ή παραλείψεις στις υποβληθείσες δηλώσεις, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθ./29.08.2023 και/29.08.2023 προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και στην επιβολή της κύρωσης των παρ. 1^{α'} και 2^{α'} του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι 100,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας και κατάχρησης νόμου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./10.09.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Η υπ' αριθ./29.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€
------------------------	---------

Η υπ' αριθ./29.08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€
------------------------	---------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.