



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2217

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός αρ., κατά του με ΑΤΒ/07-03-2024 (Α.Χ.Κ./07-03-2024, Γραμμή Χ.Κ.) Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, για εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το ως άνω προσβαλλόμενο πρόστιμο του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

Επί της από 05/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 το με ΑΤΒ/07-03-2024 (Α.Χ.Κ./07-03-2024, Γραμμή Χ.Κ.) Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό πρωτ./29-12-2023 (Αριθ. φακέλου Θ...../2022) συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο τον πατέρα του η οποία παραλήφθηκε και αναρτήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στις 07/03/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον κληρονομούμενο ο οποίος απεβίωσε στις 12/06/2022 υποβλήθηκε χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών η με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2023 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους Η συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς καταχωρήθηκε όπως προβλέπει η ηλεκτρονική εφαρμογή ξεχωριστά για κάθε κληρονόμο στα βιβλία μεταγραφής φορολογίας κεφαλαίου και έλαβε αρ. καταχώρησης δήλωσης/2023 για τον κληρονόμο και/2023 για τον κληρονόμο Στους κληρονόμους βεβαιώθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με ΑΧΚ/07-03-2024 και Γραμμή Χ.Κ. και αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του ως άνω προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 το οποίο προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 28/3/2022 (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου) τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ).
- Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 57 του άρθρου 72 ΚΦΔ η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 28/3/2022 (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου) πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων από τις οποίες το επιπλέον ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δήλωση είναι έως εκατό (100) ευρώ για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής ακυρώνονται ή εφόσον έχουν εισπραχθεί συμψηφίζονται με οφειλές και στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή επιστρέφονται.

- Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται και για πρόστιμα που επιβάλλονται από τις 28/3/2022 και έπειτα ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και του φορολογικού έτους που αυτή αφορά.
- Για το θέμα αυτό έχει δημοσιευθεί από την ΑΑΔΕ η εγκύκλιος Ε2053/2022 με τις απαραίτητες διευκρινίσεις για την μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου από την οποία το επιπλέον προς καταβολή ποσό σε σχέση με την αρχική δήλωση δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ.
- Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης από τον φορολογούμενο.
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε το πιο πάνω πρόστιμο των 100 ευρώ στον κάθε κληρονόμο, αφού οι αρχικές με αρ. πρωτ./10.3.2023 και/10.3.2023 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ήταν μηδενικές και αφού από την υποβολή της εκπρόθεσμης με αρ. πρωτ./29.12.2023 συμπληρωματικής -τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή με αποτέλεσμα η εν λόγω συμπληρωματική -τροποποιητική δήλωση να μην δύναται υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας να επισύρει επιβολή προστίμου καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ. 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, [...]

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 περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1, [...]

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι

γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του Ν. 2961/2001 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 και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους εννέα (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Έναρξη προθεσμίας δήλωσης» του Ν. 2961/2001 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,

γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.

δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,

ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 29/12/2023 την με αριθμό πρωτ./29-12-2023 (Αριθ. φακέλου Θ...../2022) συμπληρωματική δήλωση φόρου

κληρονομιάς του από την 12/06/2022 αποβιώσαντος πατρός του, ενώ η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης έληγε 12/03/2023, ήτοι 9 μήνες μετά τον θάνατό του.

Επειδή, οι προθεσμίες υποβολής δηλώσεων φόρου κληρονομιάς ορίζονται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και όχι από τις διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

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 & 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση του με ΑΤΒ/07-03-2024 (Α.Χ.Κ. /07-03-2024, Γραμμή Χ.Κ.) Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

- Το με ΑΤΒ/07-03-2024 (Α.Χ.Κ. /07-03-2024, Γραμμή Χ.Κ.) Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών **100,00€.**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.