



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/01/2025

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

Αριθμός απόφασης: 25

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2022 ΦΕΚ Α' 58), 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 22/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. /25.07.2024 και /12.08.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /25.07.2024 ΚΑΙ /12.08.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 22/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /25.07.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, βάσει των παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 24/07/2024 (που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με ημερομηνία 25/07/2024), την με α/α καταχώρισης και αριθμό /2024 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2019), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος, στις 27/02/2019, πατρός της, (ΑΦΜ).

Με την υπ' αριθ. /12.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, βάσει των παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής (διορθωτικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 09/08/2024 (που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με ημερομηνία 12/08/2024), την με α/α καταχώρισης και αριθμό /2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία προέβη στη διόρθωση των περιγραφικών στοιχείων κληρονομιάς ακινήτου και ειδικότερα μιας ισόγειας οικίας 94,00τμ, κείμενης επί οικοπέδου εμβαδού 488,00τμ, ευρισκόμενου επί του Ο.Τ. ... της πόλης της του Δήμου Ν. Πέλλας αντί του αναγραφέντος στην αρχική δήλωση συνοικισμού Πέλλας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, από τις οποίες το επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή είναι έως 100,00€, σύμφωνα με τα άρθρα 54 παρ. 2 και 72 παρ. 57 του ν.4174/2013 αλλά και 54 παρ. 2 και 70 παρ. 41 του ν.4987/2022. Επίσης, η επιβολή των εν λόγω προστίμων είναι μέτρο δυσανάλογο που παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

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». 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,...». 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». 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 οριζόταν ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) 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,...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ανωτέρω Κώδικα 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, με το άρθρο 54 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (27/02/2019), οριζόταν 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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική 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 περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παραγράφου 1,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62) και διευκρινίστηκε ότι: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα [παρ. 1 περ. α)]. 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 01/01/2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α) της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 54)... Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)...».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 και 72 παρ. 57 του ν.4174/2013 αλλά και 54 παρ. 2 και 70 παρ. 41 του ν.4987/2022 ορίζονται οι προϋποθέσεις για μη επιβολή προστίμων επί εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 27/02/2019 (ΑΦΜ), υπέβαλε στις 24/07/2024 (που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με ημερομηνία 25/07/2024) την με α/α καταχώρισης και αριθμό/2024 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2019), με την οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, ποσοστό 37,50% μιας ισόγειας οικίας 94,00τμ, κτισμένης προ του 1955, κείμενης επί του υπ' αριθ. 744 οικοπέδου εμβαδού 488,00τμ, ευρισκόμενου επί του Ο.Τ. 99 του συνοικισμού Πέλλας, αξίας 16.939,32€.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 09/08/2024 (που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με ημερομηνία 12/08/2024), την με α/α καταχώρισης και αριθμό/2024

τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2019), με την οποία τροποποίησε τη θέση του κληρονομιού ακινήτου από το συνοικισμό Πέλλας στο ορθό της πόλης της του Δήμου Ν. Πέλλας. Η τροποποίηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της φορολογητέας αξίας του κληρονομιού ακινήτου από 16.939,32€ σε 43.988,32€. **Επειδή**, η οριζόμενη από το άρθρο 62 του ν.2961/2001 εξαμηνια 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 27/02/2019, η δε καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω δηλώσεων ήταν η 27^η/08/2019. Ως εκ τούτου, οι υπ' αριθ. /2024 και /2024 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2019) υποβλήθηκαν 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 23 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 επιβολή προστίμων για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης (αρχικής και τροποποιητικής), ήτοι 100,00€ για έκαστη δήλωση, με την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων, καίτοι εκ παραδρομής βάσει του άρθρου 54 παρ. 1^α και 2^α του Ν.4174/2013 αντί των ορθών διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1^α του Ν.5104/2024 που είναι σε ισχύ από 19/04/2024 άρα και κατά το χρόνο διάπραξης των παραβάσεων της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (24/07/2024 και 09/08/2024).

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 αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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 της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου και παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. /22.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /25.07.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ^α Ν.5104/2024	100,00€
--	---------

Η υπ' αριθ. /12.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ^α Ν.5104/2024	100,00€
--	---------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.