



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 445

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της με ΑΧΚ/1/07.10.2022 βεβαίωσης (ΑΤΒ/07.10.2022) και καθ' ερμηνεία της ενδικοφανούς προσφυγής κατά του από 04/10/2017 προσδιορισμού φόρου επί της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης δωρεάς,

β) της υπ' αριθ./07.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013,

γ) της με ΑΧΚ/1/07.10.2022 βεβαίωσης (ΑΤΒ/07.10.2022) και καθ' ερμηνεία της ενδικοφανούς προσφυγής κατά του από 04/10/2017 προσδιορισμού φόρου επί της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης δωρεάς,

δ) της υπ' αριθ./07.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τους προσδιορισμούς φόρου των υπ' αριθ./Ζ-...../2017 και/Ζ-...../2017 δηλώσεων φόρου δωρεάς και τις υπ' αριθ./07.10.2022 και/07.10.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 07/11/2022 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 τον ΑΧΚ/1/07.10.2022 (ΑΤΒ/07.10.2022) βεβαιώθηκε φόρος ύψους 953,42€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 και 44 του ν.2961/2001, κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης φόρου δωρεάς με δωρήτρια την – ΑΦΜ: (ανεψιά) και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα (θείο), που υποβλήθηκε για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου, ήτοι ποσοστού 6% συμμετοχής στην εταιρεία «.....Ο.Ε.» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το από 24/03/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, αξίας 49.068,48€.

Με την υπ' αριθ./07.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 04/10/2017, της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης φόρου δωρεάς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν.4174/2013.

Με τον ΑΧΚ/1/07.10.2022 (ΑΤΒ/07.10.2022) βεβαιώθηκε φόρος ύψους 953,42€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 και 44 του ν.2961/2001, κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης φόρου δωρεάς με δωρήτρια την – ΑΦΜ: (ανεψιά) και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα (θείο), που υποβλήθηκε για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου, ήτοι ποσοστού 6% συμμετοχής στην εταιρεία «.....Ο.Ε.» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το από 24/03/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, αξίας 49.068,48€.

Με την υπ' αριθ./07.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 04/10/2017, της με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωσης φόρου δωρεάς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι βεβαιώσεις των φόρων και των προστίμων είναι παράνομες διότι, σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ. 5 του ν.2961/2001, η βεβαίωση των οικείων φόρων και προστίμων δεν μπορεί να διενεργηθεί μετά την παρέλευση τριών ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκαν και εκκαθαρίστηκαν οι δηλώσεις, ήτοι μετά την 31/12/2020.

Ως προς τους προσδιορισμούς φόρου δωρεάς

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής των υπό κρίση δηλώσεων (04/10/2017), οριζόταν ότι: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.4174/2013 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.4174/2013 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...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 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, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου... Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1215/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2739) ορίζεται ότι: «1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, έχει ως το σχετικό υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην

υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β και γ της παραγράφου 2 και στις περιπτώσεις β, γ και δ της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:... β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,... ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,...».

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και από δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφΑθ 542/2012), για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ν.4174/2013 καθεστώς, σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι' αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Συνεπώς, για το διάστημα μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63

ν.4174/2013, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

Επειδή, κατά μείζονα λόγο, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές το πρώτον προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«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, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, στην περίπτωση που η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από τυπική πλημμέλεια, η ΔΕΔ έχει την εξουσία να την ακυρώσει και να αναπέμψει τη υπόθεση στη Φορολογική Αρχή για επανάληψη της διαδικασίας, ήτοι για επανέκδοση της πράξης δίχως τη συγκεκριμένη τυπική πλημμέλεια. Ως τυπικές πλημμέλειες που οδηγούν στην επανάληψη της διαδικασίας θεωρούνται όσες ανάγονται στην εξωτερική τυπική νομιμότητα της πράξης, ήτοι στον τύπο και τη διαδικασία έκδοσής της (Βλ. Κ. Γώγου, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 33 επ., 114 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».*

Επειδή, εν προκειμένω, ο καταλογισμός των φόρων δωρεάς σε βάρος του προσφεύγοντος, έγινε το πρώτον από και διά της έκδοσης των προσβαλλόμενων ταμειακών βεβαιώσεων χρεών, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτόν πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του άρθρου 32 ν.4174/2013, ώστε αυτές (οι ταμειακές βεβαιώσεις) παραδεκτώς, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες ταμειακές βεβαιώσεις είναι μη νόμιμες, ως στερούμενες ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, των οποίων

να δύναται να εκκινεί τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣΤΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξεων πηγάζει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1215/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2739).

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες ταμειακές βεβαιώσεις πραγματοποιήθηκαν χωρίς να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, όπου προϋφίσταται η έκδοση των πράξεων για την επιβολή των υπό κρίση φόρων και έπεται η σχετική βεβαίωση. Ως εκ τούτου, οι με ΑΤΒ/07.10.2022 (ΑΧΚ/1/07.10.2022) και/07.10.2022 (ΑΧΚ/1/07.10.2022) βεβαιώσεις φόρου που προσδιορίστηκαν επί των υπ' αριθ. .../Ζ-...../2017 και .../Ζ-...../2017 δηλώσεων φόρου δωρεάς, ύψους ποσού 953,42€ έκαστη, είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθούν.

Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

Επειδή, με την παρ. 2 της ενότητας Α' του άρθρου 85 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (24/03/2017), οριζόταν ότι: «Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του».

Επειδή, με το άρθρο 86 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσω σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής».

Επειδή, με το άρθρο 81 παρ. 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το Ν.2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α΄). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης*».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 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:... β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, ... 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)... β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β΄ και γ΄). Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β΄), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ΄), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, ... Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής) ...».*

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 29 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ΄ εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου*

εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα... 5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση...».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013, με τις διατάξεις του Κώδικα επιχειρείται η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερομένων στον Κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς τη διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων. Για πρώτη φορά εμπλέκονται στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που αφορούν παράλληλα φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Βιβλία και Στοιχεία, είσπραξη (Κ.Ε.Δ.Ε), έλεγχο καθώς και θέματα οργάνωσης. Ο Κώδικας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013, ως προς το άρθρο 46, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 30 του ν.4174/2013 και αφορά κατ' αναλογία και στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων βάσει του άρθρου 62 παρ. 1 του ίδιου νόμου, εναπόκειται στη Φορολογική Διοίκηση η έκδοση οποιασδήποτε πράξης με την οποία προσδιορίζεται φόρος για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή χρήσεις εν γένει ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Από την ίδια ως άνω τροποποιούμενη διάταξη αυτοτελώς αλλά και από τη συνδυαστική ερμηνεία αυτής με τα άρθρα 41 και 45 του Κώδικα,

καθίσταται επίσης σαφές ότι, εν αντιθέσει προς τα έως τώρα ισχύοντα, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου προσδιορίζεται, αλλά και είναι εισπρακτέα ταυτόχρονα η φορολογική οφειλή. Η προβλεπόμενη στην ίδια τη διάταξη καταχώριση της πράξης στα βιβλία που τηρεί η Φορολογική Διοίκηση, υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς εσωτερικής παρακολούθησης της πράξης από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και λογιστικής παρακολούθησης της οφειλής που αυτή ενσωματώνει και ουδόλως συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας.

Ως προς τον χαρακτήρα της καταχώρισης της πράξης προσδιορισμού στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης, τόσο από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 30 του ΚΦΔ, όσο και από την προαναφερθείσα αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 46 του ν.4223/2013 που το τροποποίησε προκύπτει ότι η καταχώριση της πράξης στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης δεν είναι συστατική αλλά διαπιστωτική της οφειλής, κατ' αντιδιαστολή με το προϊσχύσαν καθεστώς στο οποίο η καταχώριση στο Βιβλίο Παραλαβής και Βεβαίωσης Εισπρακτέων Εσόδων ήταν συστατική της ταμειακής βεβαίωσης. Υπενθυμίζεται, δε, ότι δεν απαιτείται πλέον η ταμειακή βεβαίωση για να περιβληθεί με εκτελεστότητα – υπό την έννοια της θέσπισης αξίωσης του Δημοσίου προς είσπραξη – η πράξη, όπως στο προϊσχύσαν καθεστώς, καθώς η πράξη προσδιορισμού αποκτά εκτελεστότητα από την έκδοσή της, κατά το άρθρο 45 του ν.4174/2013 (Βλ. Λ. Σωφρονά σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 782, αρ. 30).

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, από ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η διαδικασία προσδιορισμού (βεβαίωσης) και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου διέπεται από τις διατάξεις αυτού, οι δε διοικητικές αυτές ενέργειες (στάδια) ενοποιήθηκαν δε σε μία πράξη, την «πράξη προσδιορισμού φόρου» ή αντίστοιχα την «πράξη επιβολής προστίμου», σε αντιδιαστολή με το προϊσχύσαν δίκαιο όπου η διαδικασία διερχόταν δύο διακριτά στάδια, τη με «ευρεία έννοια» βεβαίωση, με την οποία γινόταν η σύσταση της οφειλής και τη «στενή έννοια» (ταμειακή) βεβαίωση, με την οποία δημιουργείτο ο τίτλος είσπραξης της οφειλής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό .../Ζ-...../2017 δήλωση φόρου δωρεάς, στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με δωρήτρια την – ΑΦΜ: (ανεψιά) και δωρεοδόχο τον ίδιο (θείο), για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου, ήτοι ποσοστού 6% συμμετοχής

στην εταιρεία «.....Ο.Ε.» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το από 24/03/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, στις 04/10/2017, ήτοι εκπρόθεσμα βάσει της παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2961/2001. Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/Ζ-...../2017 δήλωση φόρου δωρεάς, στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με δωρήτρια την
.....- ΑΦΜ: (ανεψιά) και δωρεοδόχο τον ίδιο (θείο), για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου, ήτοι ποσοστού 6% συμμετοχής στην εταιρεία «.....Ο.Ε.» - Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το από 24/03/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, στις 04/10/2017, ήτοι εκπρόθεσμα βάσει της παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2961/2001.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα επιβλήθηκαν και βεβαιώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 διότι παρήλθε η προθεσμία που ορίζεται από την παρ. 5 του άρθρου 81 του ν.2961/2001. Ωστόσο, από ισχύος του ν.4174/2013 για τις διατάξεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, δη από 01/01/2015 σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 36 και 62 του ίδιου νόμου προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου είναι πενταετές και άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση. Επομένως, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή κυρώσεων ως προς την εκπρόθεσμη υποβολή κατά την 04/10/2017 δηλώσεων φόρου δωρεάς, παραγραφόταν στις 31/12/2022 και ως εκ τούτου, ορθά εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στις 07/10/2022 και βεβαιώθηκαν οι επιβληθείσες κυρώσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης βεβαίωσης των προστίμων του άρθρου 54 ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ./07.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **ακύρωση** της με ΑΧΚ/1/07.10.2022 (ΑΤΒ/07.10.2022) βεβαίωσης φόρου δωρεάς, λόγω τυπικής πλημμέλειας,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./07.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
3. την **ακύρωση** της με ΑΧΚ/1/07.10.2022 (ΑΤΒ/07.10.2022) βεβαίωσης φόρου δωρεάς, λόγω τυπικής πλημμέλειας,
4. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./07.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Την υπ' αριθ./07.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^β και 2 ^α ν.4174/2013	100,00 €
---	----------

Την υπ' αριθ./07.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^β και 2 ^α ν.4174/2013	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.