



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552**

Καλλιθέα, 25/10/2023
Αριθμός απόφασης: 1700

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 Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων: α) της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2010, που εκδόθηκε σε βάρος της, με Α.Φ.Μ., και επιβλήθηκε σε βάρος του ως νόμω υπόχρεου κληρονόμου της και β) της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα αφού δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, και μετά τη 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. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, εκδόθηκε σε βάρος της θανούσας μητέρας του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. /2022 συμπληρωματικής κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε εξ ημισείας στους νόμω υπόχρεους κληρονόμους της θανούσας και συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα και στον -, με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για εκπρόθεσμη υποβολή της υπ' αριθ. /2022 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ποσού 100,00 ευρώ.

Σύντομο ιστορικό

Την 21.04.2011 ο προσφεύγων, ο αδερφός του -, με Α.Φ.Μ., και η μητέρα του, με Α.Φ.Μ., υπέβαλαν εμπρόθεσμα την υπ' αριθ. /2011 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-...../2010), ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι του από 26.07.2010 θανόντος πατρός του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ. Στην ως άνω κοινή δήλωση συμπεριέλαβαν ακίνητα (αγροτεμάχια) τα οποία ήταν επίδικα και ως εκ τούτου η εκκαθάριση του φόρου αναβλήθηκε και ο φάκελος της δήλωσης τέθηκε στη θυρίδα Νομίμου Εκκρεμότητας. Με την έκδοση της υπ' αριθ. /2014 απόφασης του Εφετείου αναγνωρίστηκε το ποσοστό νόμιμης μοίρας επί των επίδικων κληρονομιαίων ακινήτων με αποτέλεσμα να υπάρξει διαφοροποίηση των ποσοστών που είχαν δηλωθεί με την υπ' αριθ. /2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων και ο αδερφός του, του, υπέβαλαν εκπρόθεσμα, την 25.10.2022, την υπ' αριθ. /2022 (αριθ. πρωτ.) συμπληρωματική κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονόμοι του και νόμω υπόχρεοι της έτερης κληρονόμου, ήδη θανούσας από 06.09.2020, με συνέπεια να επιβληθούν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Δ. πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα εκτιμώμενα κληρονομιαία ποσοστά αγροτεμαχίων (βοσκοτόπια) είχαν δηλωθεί εμπροθέσμως ως επίδικα.
- Δε γνώριζε ότι όφειλε να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση μετά την έκδοση της δικαστικής απόφασης επί των ποσοστών των κληρονομιαίων ακινήτων.
- Τα επίδικα ακίνητα είχαν πολύ μικρή αξία.
- Δυσκολεύεται να καταβάλει τα πρόστιμα λόγω της δεινής οικονομικής του κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 7 του ίδιου νόμου, ορίζονται τα εξής:

« Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α)

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει,».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 81 § 3&4 του ως άνω νόμου:

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθένας χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι την 26.07.2010, προβλέπονταν τα κάτωθι:

«Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

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 και β)

Άρθρο 63

Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

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) γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,

Άρθρο 65

Εκπρόθεσμες δηλώσεις

1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 όπως ίσχυε:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. ...»

Επειδή, με την παρ. 3 εδ. Α του άρθρου 21 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α 242/19.10.2001) ορίζεται ότι:

«3. Α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κ.Φ.Δ., ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 16&22 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«16. Για την υποβολή, μετά την 1^η.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως τις 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στην περ. α` της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κώδικα.

22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1<sup>η</sup>.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1<sup>η</sup>.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1^η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

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.
- β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.
- γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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.
3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.
- β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω νόμου ισχύει:

«Διαδικαστικές παραβάσεις

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 υποβάλει ελλιπή» δήλωση 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, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ως κάτωθι:

«ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 , εφεξής «ΚΦΔ», άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

2. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα.

.... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α)....,

θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου

Στις φορολογίες κεφαλαίου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, αν δεν υποβάλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου (κερδών από τυχερά παίγνια), αν δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (π.χ. δικαιολογητικά για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. κ.λπ), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων.»..

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, την 21.04.2011 ο προσφεύγων, ο αδερφός του, με Α.Φ.Μ., και η μητέρα του, του, με Α.Φ.Μ., υπέβαλαν εμπρόθεσμα την υπ' αριθ./2011 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-...../2010), ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι του από 26.07.2010 θανόντος πατρός του προσφεύγοντος,, με Α.Φ.Μ. Στην ως άνω κοινή δήλωση συμπεριέλαβαν ακίνητα (αγροτεμάχια) τα οποία ήταν επίδικα και ως εκ τούτου η εκκαθάριση του φόρου αναβλήθηκε και ο φάκελος της δήλωσης τέθηκε στη θυρίδα Νομίμου Εκκρεμότητας.

Επειδή, με την έκδοση της υπ' αριθ./2014 απόφασης του Εφετείου αναγνωρίστηκε το ποσοστό νόμιμης μοίρας επί των επίδικων κληρονομιών ακινήτων με αποτέλεσμα να υπάρξει διαφοροποίηση των ποσοστών που είχαν δηλωθεί με την υπ' αριθ./2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω δικαστικής απόφασης, ο προσφεύγων και ο αδερφός του,, υπέβαλαν εκπρόθεσμα, την 25.10.2022, την υπ' αριθ./2022 (αριθ. πρωτ.) συμπληρωματική κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονόμοι και νόμω υπόχρεοι της έτερης κληρονόμου, ήδη θανούσας από 06.09.2020 του, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, προκειμένου να διορθώσουν τα αρχικώς δηλωθέντα ποσοστά επί των επίδικων κληρονομιών ακινήτων.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (και του αδερφού του,), πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης με την ιδιότητά του ως νόμω υπόχρεου κληρονόμου της από 06.09.2020 θανούσας μητέρας του,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η μητέρα του προσφεύγοντος υπέβαλε εμπροθέσμως την υπ' αριθ./2011 κοινή αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-/2010), στην οποία είχαν δηλωθεί ως επίδικα ποσοστά δύο ακινήτων. Ακολούθως με την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθ./25.10.2022 (αριθ. πρωτ.) συμπληρωματικής κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, κατά την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δηλώθηκαν από τους κληρονόμους τα ποσοστά των κληρονομιών ακινήτων που ορίστηκαν με την υπ' αριθ./2014 απόφασης του Εφετείου

Επειδή, όμως κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθ./25.10.2022 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς η κληρονόμος του, είχε ήδη από 06.09.2020 αποβιώσει, και δεδομένου ότι το μητρώο του taxis είχε ενημερωθεί για τον θάνατο της κληρονόμου, εκδόθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής σε βάρος των νόμω υπόχρεων κληρονόμων της.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό με 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.λπ.). 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 θάνατό 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 & Οικονομικών με την ΠΟΛ.1113/2007).

Συνεπώς, οι κυρώσεις εις βάρος του φορολογούμενου που υπέβαλε εκπροθέσμως δήλωση προς εκπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, δια του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεση τους. Η επιβολή των προστίμων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. σε περιπτώσεις μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής δηλώσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση με τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημιάς στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον μ' 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, κατόπιν των ανωτέρω, η υπ' αριθ./19.05.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου που εκδόθηκε σε βάρος της από 06.09.2020 θανούσας μητέρας του προσφεύγοντος,, και επιβλήθηκε εξ ημισείας στους νόμω υπόχρεους κληρονόμους της, και συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα και στον, πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, αφενός μεν, ενήργησε εξ' αρχής σύμφωνα με τον νόμο και δήλωσε τα επίδικα ακίνητα, τα οποία είχαν πολύ μικρή αξία, αφετέρου δε, δεν γνώριζε την υποχρέωσή του να υποβάλει τροποποιητική δήλωση μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου, και επιπλέον επισημαίνει ότι δυσκολεύεται να καταβάλει τα πρόστιμα διότι τα εισοδήματά του είναι εξαιρετικά μικρά.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την 25.10.2022 την υπ' αριθ./2022 (αριθ. πρωτ.) συμπληρωματική κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, ήτοι μετά την πάροδο έξι μηνών από την μετάθεση του χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης (έκδοση δικαστικής απόφασης), ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος του το υπό κρίση πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με την έκδοση της υπ' αριθ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων εν προκειμένω δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για εκπλήρωση της ανωτέρω φορολογικής υποχρέωσής του εντός της οριζόμενης προθεσμίας υποβολής της υπό κρίση συμπληρωματικής κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Άλλωστε το υπό κρίση πρόστιμο συνιστά διοικητική κύρωση για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων και επιβάλλεται μόνο με τη διαπίστωση της παράβασης, ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του υπόχρεου (ΣΤΕ 3278/92, 138/98).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση 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.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 21.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα:

- i. την ακύρωση της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, που εκδόθηκε σε βάρος της θανούσας μητέρας του προσφεύγοντος,, και επιβλήθηκε εξ ημισείας στους νόμω υπόχρεους κληρονόμους της, και συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα και στον, και
- ii. την επικύρωση της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων που επιβλήθηκε σε βάρος του.

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

1. Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ. /19.05.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων:
Ποσό προστίμου 0,00 ευρώ
2. Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ. /19.05.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων:
Ποσό προστίμου 100,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.