



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 06-09-2023

Αριθμός Απόφασης: 628



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-3332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά υπ' αριθμ. /31-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ύψους 60,00€.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **60,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ. /09-03-2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς κατά παράβαση των διατάξεων του αρ 4 του ν. 2523/97.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. την 09-03-2023 τη με αρ. πρωτ. /09-03-2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς για την κληρονομιά που περιήλθε σε αυτόν από την αποβιώσασα την 16-01-2020 μητέρα του,, με ΑΦΜ, κάτοικο εν ζωή δυνάμει της από 20-05-2001 διαθήκης της ως άνω αποβιώσασας, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αρ. /1-11-2016 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου και καταχωρήθηκε στο γενικό βιβλίο διαθηκών του ως άνω δικαστηρίου στον τόμο με αύξοντα αριθμό κατά παράβαση των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 5, 61 παρ. 1 , 62 παρ. 1 περ. α' και 63 παρ. 1 και παρ. 2 εδ. β' του ν. 2961/2001 όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη

περίοδο. Για το λόγο αυτό, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με αρ. /31-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.

Η ως άνω πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 5 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ με ηλεκτρονική ανάρτηση στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα TAXISNET της ΑΑΔΕ στις 03-04-2023 με αριθμούς καταχώρισης, την οποία ακολούθησε, την ίδια μέρα, ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, όπως προκύπτει από τα σχετικά αποδεικτικά ανάρτησης αυτών στην εφαρμογή e- κοινοποίηση του ΟΠΣ TAXIS

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, επικαλούμενος την έλλειψη της ευθύνης του, καθώς προέκυψαν αντικειμενικές δυσκολίες που καθυστέρησαν τη διαδικασία της αποδοχής κληρονομιάς, όπως η κύηση, τοκετός και λοχεία της συμβολαιογράφου, στην οποία ανατέθηκε η υπόθεση, η μετέπειτα πανδημία covid-19 και τέλος ο μεγάλος όγκος εργασιών που συσσωρεύτηκε στο συμβολαιογραφικό γραφείο.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα 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, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».*

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 61§1 του ν. 2961/2001: 1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§1 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης: 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) 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 έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63§2 ν. 2961/2001 όπως ίσχυε: 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, σύμφωνα με το αρ. 4§1 του ν. 2523/97, όπως κωδικοποιήθηκε με το αρ. 21§3 του ν. 2948/2001: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 70§16 του ν. 4987/2022 : 16. Για την υποβολή, μετά την 1η.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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 61 του ΚΦΔ: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα

πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015: «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή ως ανώτερη βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης, συνέπεια του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως, είτε δι' άλλου προσώπου (ΣΤΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330, ΣΤΕ 120/2004, ΑΠ Ολομ. 29/92 ΔΔικ 1992/803).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την 09-03-2023 τη με αριθμό πρωτ./09-03-2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς για την κληρονομιά που περιήλθε σ' αυτόν από την αποβιώσασα την 16-01-2010 μητέρα του,, με ΑΦΜ, δυνάμει της προαναφερόμενης από 20-05-2001 διαθήκης της ως άνω αποβιώσασας, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αρ./1-11-2016 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου και καταχωρήθηκε στο γενικό βιβλίο διαθηκών του ως άνω δικαστηρίου, ήτοι εκπρόθεσμα κατά παράβαση των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 5, 61 παρ. 1, 62 παρ. 1 περ. α' και 63 παρ. 1 και παρ. 2 εδ. β' του ν. 2961/2001 όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω και δεδομένου ότι η κύηση, ο τοκετός και η λοχεία της συμβολαιογράφου που ανέλαβε την υπόθεση του προσφεύγοντα, καθώς και τα έκτακτα μέτρα περιορισμού των μετακινήσεων λόγω της πανδημίας του covid-19 δεν συνιστούν περίπτωση ανωτέρας βίας που να δικαιολογεί την εκπρόθεσμη υποβολή της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ιδίως εάν ληφθεί υπόψη ότι η επίμαχη διαθήκη δημοσιεύτηκε με το με αρ./1-11-2016 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, ενώ η με αρ./2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε επτά και πλέον έτη αργότερα, ήτοι την 09-03-2023 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας/09-03-2023). Ως εκ τούτου, ορθώς και νομίμως επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα το προβλεπόμενο από τη διάταξη του αρ. 4 παρ. 1 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό

με τη διάταξη του αρ. 21 παρ. 3 εδ ά του ν. 2948/2001 πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ποσού 60,00€ απορριπτόμενου κάθε αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τα πρόστιμα επιβάλλονται από τη φορολογική διοίκηση, χωρίς να εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης της παράβασης (ΣΤΕ 1188/2010, 477/2009, 1253/1992), ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογούμενου (ΣΤΕ 3278/92, 138/98).

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. /31-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς:

Βάσει διοικητικής πράξης Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
60,00€	60,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.