



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 15/09/2023

Αριθμός Απόφασης: 687



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-3332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 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, **κατοίκου**, κατά της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, φορ. έτους 2023.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
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, 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 την με αρ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ. δήλωση φόρου κληρονομιάς κατά παράβαση των διατάξεων του αρ 54 του Κ.Φ.Δ..

Την 22-10-2021 απεβίωσε στα Ιωάννινα ο πατέρας του προσφεύγοντος,, κάτοικος εν ζωή Ο αποβιώσας πατέρας του δυνάμει της από ιδιόγραφης διαθήκης του, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ. πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Ιωαννίνων, εγκατέστησε τον προσφεύγοντα και την αδερφή του κληρονόμους του κατά ποσοστό ½ τον καθένα.

Την ο κληρονομούμενος είχε υποβάλει την υπ' αριθμ. ένσταση ενώπιον της Τοπικής Διοικητικής Επιτροπής του Περ/κου Υποκ/τος Ι.Κ.Α. Ιωαννίνων, ζητώντας να εξαφανισθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η με αρ. πρωτ. απόφαση του Δ/ντη του Περ/κου Υποκ/τος Ιωαννίνων του ΙΚΑ ΕΤΑΜ. Σύμφωνα με την τελευταία αποφασίστηκε να διακοπεί από η χορηγούμενη προσαύξηση λόγω οικογενειακών βαρών στη σύνταξη γήρατος που λάμβανε από το Ίδρυμα, να καταλογιστεί έντοκα με τόκο 5% σε βάρος του το ποσό των 5.303,79€, που λάμβανε αχρεώστητα ως προσαύξηση στη σύνταξή του λόγω οικογενειακών βαρών για το χρονικό διάστημα από την 01-02-2001 έως και την 31-08-2012, ενώ αποφασίστηκε η εξόφληση του παραπάνω ποσού να γίνεται υπέρ του ΙΚΑ με παρακράτηση από τη μηνιαία σύνταξη που ελάμβανε ποσού ίσου με το 1/5 αυτής. Επί της ενστάσεώς του εξεδόθη η υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση της Τοπικής Διοικητικής Επιτροπής του Περιφερειακού Υποκ/τος

Ιωαννίνων, με την οποία απορρίφθηκε η ένστασή του. Κατά της απόφασης αυτής ο κληρονομούμενος κατέθεσε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων την από προσφυγή του, επί της οποίας αρχικά εξεδόθη η υπ' αριθμ. μη οριστική απόφαση του Τριμ/λούς Διοικητικού Πρωτ/κείου Ιωαννίνων και στη συνέχεια η υπ' αριθμ. ήδη τελεσίδικη και αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων με την οποία έγινε δεκτή στο σύνολό της η προσφυγή και ακυρώθηκε πλήρως η υπ' αριθμ. απόφαση της Τοπικής Διοικητικής Επιτροπής του Περιφερειακού Υποκ/τος Ιωαννίνων.

Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς ο ΕΦΚΑ καθυστέρουσε να επιστρέψει τα ποσά που παρακρατούνταν οι κληρονόμοι υπέβαλαν την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτηση στον ΕΦΚΑ με την οποία αιτούνταν την άμεση διεκπεραίωση του νόμιμου αιτήματος τους, της απόδοσης των παρακρατούμενων ποσών σε ποσοστό 50% σε έκαστο εξ αυτών. **Εν τέλει, στις ο προσφεύγων παρέλαβε το με αρ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΚΑ βάσει του οποίου το ποσό που δικαιούνταν οι κληρονόμοι ανέρχονταν σε 8.704,21€.**

Την με αρ. πρωτ. υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμός δήλωσης) για τη δήλωση του ως άνω ποσού με κληρονόμους τους: α), β)

Η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκπρόθεσμα (.....), ήτοι μετά την προθεσμία του αρ. 62 παρ. 1 του ν. 2961/2001 (εννέα μήνες) από την ημερομηνία θανάτου (22-10-2021) του κληρονομούμενου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να ακυρωθεί το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, σύμφωνα με τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Λόγω καθυστέρησης από τον ΕΦΚΑ και μόλις στις παρέλαβε το προαναφερθέν έγγραφο του ΕΦΚΑ, ως επακόλουθο της αριθμ. απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων, όπου αναφερόταν ότι το δικαιούμενο ποσό ήταν 8.704,21€ και αυθημερόν μετέβη στη Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ όπου ενημερώθηκε ότι έπρεπε να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπως και έπραξε στις
- Πρέπει να αναγνωριστεί ότι η εκπρόθεσμη υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα και στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και στο κοινό περί δικαίου αίσθημα να διαγραφεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 19§1,2,3 του ΚΦΔ : «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 εντός της προθεσμίας 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[...]

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7 του ν. 2961/2001: “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....

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομιά των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.»

Επειδή, κατά την εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης της περίπτωσης β του αρ. 7 του ν. 2961/2001 πάγια γίνεται δεκτό, ότι η επιδικία λήγει με τη δημοσίευση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης για την επίδικη κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου διαφορά, δηλ. απόφασης που δεν υπόκειται στα ένδικα μέσα της ανακοπής ερημοδικίας και της έφεσης, διότι με αυτή περαιώνεται η δίκη και λύεται στην ουσία της η υπάρχουσα αμφισβήτηση. [...] Η κατά τα προεκτεθέντα τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β του αρ. 7 του Κώδικα έχει ως αποτέλεσμα τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης για το περιουσιακό στοιχείο που ήταν επίδικο κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου και την έναρξη της προθεσμίας υποβολής σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς γι’ αυτό. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α’ τόμος, 2013, σελ. 239-240)

Επειδή, προϋποθέσεις της αναβολής της φορολογίας βάσει του αρ. 7 περ. β΄ του ν. 2961/2001, είναι : α) Να υφίσταται επιδικία κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου σε συγκεκριμένο κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο, β) η επιδικία να συνεχισθεί και μετά το θάνατο του κληρονομούμενου από τους νόμιμους κληρονόμους του, άλλως δυσχερώς μπορεί να υποστηριχθεί από αυτούς η αναβολή φορολογίας, γ) ο κληρονόμος ή κληροδόχος να μην απέκτησε με την επαγωγή τη νομή του επίδικου κινητού ή ακίνητου περιουσιακού στοιχείου ή να μην την είχε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και εν πάση περιπτώσει να μην την είχε αποκτήσει πριν από τη λήξη της επιδικίας.

Επειδή προκειμένου να καταστεί εφικτή από την αρμόδια φορολογική αρχή η διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων αναβολής του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, θα πρέπει ο υπόχρεος κληρονόμος ή κληροδόχος, με τη δήλωση του φόρου κληρονομιάς, να γνωστοποιήσει στη φορολογική Αρχή τη συνδρομή των προϋποθέσεων αναβολής, επισυνάπτοντας και τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, όπως είναι γνωστό από τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου όσο και από την ποικιλία των περιουσιακών στοιχείων που περιέρχονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους αποβιώσαντος προσώπου, είναι σύνηθες στην πράξη η είσοδος τέτοιων στοιχείων στην κληρονομία να γίνεται σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομούμενου. Τέτοιες περιπτώσεις π.χ. είναι η είσπραξη από τους κληρονόμους διαφορών από αναδρομικές αυξήσεις του μισθού ή της σύνταξης που ελάμβανε ο κληρονομούμενος, ή η είσπραξη αμοιβών από υπηρεσίες τις οποίες είχε προσφέρει ως ελεύθερος επαγγελματίας ή η είσοδος καθυστερημένα στην κληρονομία οποιασδήποτε φύσης περιουσιακών στοιχείων, κατόπιν σχετικής δικαστικής απόφασης κ.λπ..

Ενόψει των προεκτεθέντων, με την προπαρατεθείσα διάταξη της περίπτωσης θ΄ του αρ. 7 του κώδικα ορίζεται ότι στις περιπτώσεις εισόδου περιουσιακών στοιχείων στην κληρονομία σε χρόνο μεταγενέστερο του θανάτου του κληρονομούμενου, **η σχετική φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της εισόδου τους στην κληρονομία.** (Ιωάννης Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α΄ τόμος, 2013, σελ. 261)

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 11§1 του ν. 2961/2001: 1. Για απαιτήσεις που έχουν ως αντικείμενο χρηματικά ποσά, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά αυτά με τους τόκους που οφείλονται κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§1 του ν. 2961/2001, όπως ισχύει από 01/01/2020 με την κωδικοποίηση του ν. 4646/2019 : 1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννιά (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 κληρονομαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους εννιά (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννιά (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 63§2 του ν. 2961/2001: «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. [...]»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 και 54§2.1 του ΚΦΔ: «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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- 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 η αντιδικία του κληρονομούμενου με τον ΕΦΚΑ τελεσιδίκησε με την απόφαση, η οποία επιδόθηκε στις και συνεπώς η απαίτηση του κατά τη δημοσίευση της διαθήκης του την δεν ήταν πια επίδικη και μπορούσε να συμπεριληφθεί στην εμπρόθεσμη αρχική δήλωση (.....) του προσφεύγοντος που υποβλήθηκε στις

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την αριθμ. δήλωση φόρου κληρονομιάς στις, ήτοι μετά την πάροδο των εννέα μηνών που ορίζει ο νόμος, αφού η διαθήκη δημοσιεύτηκε στις, συνεπώς η προθεσμία των εννέα μηνών συμπληρώθηκε στις και κατά συνέπεια η δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Με την πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ,	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.