



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2808

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατοίκου, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της από πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) με αριθμό δήλωσης ΦΚληρ/28.5.2024 (αριθμ. καταχώρησης, αριθμ. φακέλου Θ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 10.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) με αριθμό δήλωσης ΦΚληρ/28.5.2024 (αριθμ. καταχώρησης, αριθμ. φακέλου Θ), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 4.405,35 €.

Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, σε βάρος του προσφεύγοντος βεβαιώθηκε στις 05.06.2024 (υπό ΑΤΒ/5.6.2024) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 5104/2024 ύψους 100,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.5.2024 δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων αμφισβητεί τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ και το ως άνω πρόστιμο και ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης και τον υπολογισμό του ΦΚληρ από το Δεκέμβριο του 2023, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι είναι κληρονόμος από το Δεκέμβριο του 2021, στη συνέχεια ωστόσο πληροφορήθηκε ότι έγινε διάρρηξη σε ένα από τα δύο (2) διαμερίσματα του ως άνω κληρονομούμενου και μετά από δικαστήριο έγινε αποσφράγιση στις 10.12.2022 από τη Συμβολαιογράφο και κατόπιν περιήλθε σε γνώση του μια θυρίδα στο όνομα του ως άνω κληρονομούμενου, η οποία ανοίχτηκε στις 19.12.2023, και εκεί διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε διαθήκη, γι' αυτό το λόγο καθυστέρησε να υποβάλει σχετικά έγγραφα της κληρονομιάς (για τη δήλωση και την αποδοχή).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 περ. Α' παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά τις 18.12.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**Ο κατά**

το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο [...] υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά τις 18.12.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά τις 18.12.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά τις 18.12.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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, β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 243 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τις 18.12.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Προθεσμία που έχει προσδιοριστεί σε μήνες λήγει μόλις περάσει η ημέρα του τελευταίου μηνός που αντιστοιχεί σε αριθμό με την ημέρα που άρχισε [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 1 εδ. α' ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.5.2024 δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης) (28.5.2024): «1. ...σε φορολογούμενους που [...] υποβάλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις [...] επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/2024/28.5.2024 δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης) (28.5.2024): «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 τα διευκρινισθέντα με την παρ. II 13 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, αναφορικά με τις ομοίου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022): «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων, για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις [...]. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη

νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση **ανωτέρας βίας** γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, **έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης** γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί 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, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων αμφισβητεί τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ και το ως άνω πρόστιμο και ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης και τον υπολογισμό του ΦΚληρ από το Δεκέμβριο του 2023, προβάλλει δε ότι είναι κληρονόμος από το Δεκέμβριο του 2021, στη συνέχεια ωστόσο πληροφορήθηκε ότι έγινε διάρρηξη σε ένα από τα δύο (2) διαμερίσματα του ως άνω κληρονομούμενου και μετά από δικαστήριο έγινε αποσφράγιση στις 10.12.2022 από τη Συμβολαιογράφο και κατόπιν περιήλθε σε γνώση του μια θυρίδα στο όνομα του ως άνω κληρονομούμενου, η οποία ανοίχτηκε στις 19.12.2023, και εκεί διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε διαθήκη, γι' αυτό το λόγο καθυστέρησε να υποβάλει σχετικά έγγραφα της κληρονομιάς (για τη δήλωση και την αποδοχή).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία υποβολής απ' αυτόν της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/...../28.5.2024 δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης) διατάξεις (28.5.2024) προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία αυτή μόνο για λόγο που συνιστούσε ανωτέρα βία ήταν δυνατό να ζητήσει ένα φορολογούμενο πρόσωπο την απαλλαγή του από τόκους λόγω εκπρόθεσμης καταβολής οφειλόμενου φόρου και από πρόστιμο φορολογικής φύσης, ωστόσο κανένας από τους ως άνω λόγους που προβάλλει ο προσφεύγων -ακόμα κι αν τεκμηριώνονταν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη)- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούσε τόσο έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης λόγο που να μην του επιτρέπει:

- από τις **18.12.2018** (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου) και
- σε κάθε περίπτωση, το αργότερο από τις **18.6.2019** (τελευταία ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. /4.11.2021 έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ/νσης Κοινωνικών Περιουσιών της Γενικής Δ/νσης Εσωτερικής Λειτουργίας της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αττικής, κατά τις 10.9.2021 (σύμφωνα με το υπ' αριθμ. /10.9.2021 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου) δεν είχαν καταχωρηθεί δηλώσεις αποποίησης για την υπό κρίση κληρονομιά, ο δε προσφεύγων φερόταν να περιλαμβάνεται μεταξύ των εξ αδιαθέτου κληρονόμων του ως άνω κληρονομούμενου)
- και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης (23.11.2021) και κοινοποίησης σ' αυτόν της υπ' αριθμ. πρωτ. /23.11.2021 πρόσκλησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών προς αυτόν να υποβάλει δήλωση ΦΚληρ για την υπό κρίση κληρονομιά, ήτοι για διάστημα **τριών (3) περίπου ή 2μιση περίπου, αντίστοιχα, ετών**,

να ανταποκριθεί στην κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 περ. Α' παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ υποχρέωσή του, και συγκεκριμένα στην υποχρέωσή του να υποβάλει δήλωση ΦΚληρ για την υπό κρίση κληρονομιά, και άρα λόγο που να επιβάλλει αφενός την απαλλαγή του από τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ για το χρονικό διάστημα μέχρι το Δεκέμβριο του 2023 (κατά το ειδικότερο αίτημά του) και αφετέρου είτε τη μη επιβολή σε βάρος του του ως άνω προστίμου είτε τη χορήγηση απαλλαγής από το επιβληθέν

σε βάρος του πρόστιμο. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της από 10.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, **και την επικύρωση** της από 05.06.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ με αριθμό δήλωσης ΦΚληρ/28.5.2024 (αριθμ. καταχώρησης, αριθμ. φακέλου Θ), του βεβαιωθέντος (υπό ΑΤΒ/5.6.2024) προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/28.5.2024 δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης), και του συνόλου των σχετικών προσυζητήσεων.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΚληρ

Κύριος φόρος	4.405,35 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>4.405,35 €</u>

(ως η ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ με αριθμό δήλωσης ΦΚληρ 4055/202.....4/28.5.2024 (αριθμ. καταχώρησης, αριθμ. φακέλου Θ/2018))

II. Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 5104/2024

Φορολογικό έτος 2024

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **100,00 €**
(βεβαιωθέν υπό ΑΤΒ/5.6.2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.