



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2025

Αριθμός απόφασης: 285

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

ΤΜΗΜΑ : Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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 της, με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/24, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/24, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 53 του Ν.5104/24, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ. αριθ. καταχώρησης δήλωση φόρου κληρονομιάς, με αριθμό Φακέλου, από την οποία δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα στις/2024 υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φόρου κληρονομιάς, (Αριθμός Φακέλου), προκειμένου να δηλώσει, το πρώτον, το μερίδιο ενός ακινήτου που κληρονόμησε από τη θανούσα μητέρα της – **Α.Φ.Μ.**, η οποία απεβίωσε την/2020.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

- Η υπό εξέταση εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκπροθέσμως προκειμένου να δηλώσει το κληρονομικό της δικαίωμα από ένα ακίνητο που δεν γνώριζε ότι ήταν στην κατοχή της μητέρας της όταν αυτή απεβίωσε. Το ακίνητο αυτό ανήκε στον θανόντα ετεροθαλή αδελφό της γιαγιάς της, αλλά το γεγονός αυτό δεν

ήταν γνωστό ούτε στη θανούσα γιαγιά της, ούτε στη θανούσα μητέρα της. Την ύπαρξη αυτού του κληρονομικού δικαιώματος πληροφορήθηκε το Πάσχα του 2024 και τότε προέβη σε όλες τις δέουσες ενέργειες προκειμένου να περάσει στην κατοχή της. Συνεπώς, η εκπρόθεσμη υποβολή της υπό εξέταση τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς οφείλεται σε άγνοια που είχε για το προαναφερόμενο κληρονομικό δικαίωμα και όχι σε υπαιτιότητα της.

- Η προβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και δεν μπορεί να επιφέρει έννομα αποτελέσματα, δεδομένου ότι αυτή στηρίζεται σε δικαίωμα της φορολογικής αρχής που έχει υποπέσει σε παραγραφή. Εν προκειμένω, για την κληρονομιά του ετεροθαλούς αδερφού της γιαγιάς της, το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής να επιβάλλει «φόρο» εκδίδοντας κύρια πράξη καταλογισμού έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγω του χρόνου του θανάτου του (2003). Επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μη νόμιμα διότι με αυτήν επιβάλλεται πρόστιμο ως παρεπόμενη ποινή, για πράξεις που διενεργήθηκαν ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΑ προκειμένου να ολοκληρωθεί νόμιμα η μεταβίβαση της κυριότητας του κληρονομιαίου ακινήτου, πολύ δε περισσότερο εφόσον ΚΑΙ από την Δ.Ο.Υ. δεν επιβλήθηκε τελικά φόρος κληρονομιάς για την συγκεκριμένη επαγωγή. Δηλαδή δεν υπάρχει στην περίπτωση της τέλεση «παράνομης» πράξης έστω και με την μορφή της εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού, όπως και ανωτέρω εξήγησε, κληρονόμος είχε καταστεί αυτοδίκαια λόγω μη αποποίησης της κληρονομιάς της μητέρας της.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 22 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν.2961/2001 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν.2961/2001 (όπως ισχύσει από 01/01/2020, σύμφωνα με τα άρθρα 48 και 66 του Ν.4646/12019) ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε εννέα (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 κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους εννέα (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του Ν.2961/2001 (όπως ισχύσει από 01/01/2020, σύμφωνα με τα άρθρα 48 και 66 του Ν.4646/12019) ορίζεται ότι: «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. δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας, ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων, στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται

στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248),

δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 37 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις/..... την με αριθμό καταχώρησης στο «My property» αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου της αποβιώσας κατά την/....., - **Α.Φ.Μ.** Η δήλωση όμως αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα καθώς η προσφεύγουσα έπρεπε να την υποβάλει εντός εννέα μηνών από το θάνατο της μητέρας της, ήτοι μέχρι τις/2020.

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

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.

Επισημαίνεται δε, ότι πρόκειται για διαδικαστική παράβαση που διαπράχθηκε το 2020 και δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ. αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/24, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

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.