



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-07-2023

Αριθμός απόφασης: 920

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-Mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή

προσφυγή της «.....», με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αριθ., κατά της με αριθ. χρημ. καταλόγου/07-03-2023 και Α.Τ.Β./07-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. χρημ. καταλόγου/07-03-2023 και Α.Τ.Β./07-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής εκπρόθεσμης συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Στις 08-12-2021 απεβίωσε ο, ο οποίος κατέλειπε ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του, την προσφεύγουσα και την αδερφή της.

Στις 07-9-2022 υπεβλήθη εμπροθέσμως, η υπ' αριθ./2022 (Θ-...../21), κοινή με την αδερφή της, αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Εν συνεχεία, στις 15-02-2023, οι ως άνω κληρονόμοι, υπέβαλαν την με αριθ. πρωτ./15-02-2023 και με αριθμό .../2023 (Θ-...../2021) εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσαν:, ανεξόφλητα ποσά επικουρικής σύνταξης και αξία των μετοχών, όπως αποτιμήθηκαν μία ημέρα πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου.

Λόγω υποβολής της ως άνω εκπρόθεσμης συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επιβλήθηκε από την Δ.Ο.Υ. το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Με την με αρ. πρωτ./01-07-2022 αίτηση ζήτησε να πληροφορηθεί την ύπαρξη τυχόν παροχής εφάπαξ Δημοσίου, επί της οποίας εξεδόθη η υπ' αρ./ 10-11-2022

Απόφαση από την Β' Δ/νση Απονομής Συντάξεων & Εφάπαξ Δημοσίου Τομέα του Υπουργείου Εργασίας & Κοινωνικών Υποθέσεων.

- Με την με αρ. πρωτ. /30-06-2022 αίτηση ζήτησε να πληροφορηθεί την ύπαρξη τυχόν ανεξόφλητων ποσών επικουρικής σύνταξης του, επί της οποίας εξεδόθη η με αρ. πρωτ. /21-12-2022 Επιστολή και Βεβαίωση ανεξόφλητων ποσών από το Τμήμα Ελέγχου και Εκκαθάρισης Δαπανών.
- Με την με αρ. πρωτ. /01-07-2022 αίτηση ζήτησε να πληροφορηθεί την ύπαρξη τυχόν παροχής εφάπαξ ΤΣΑΥ, επί της οποίας εξεδόθη η με αρ. πρωτ. /12-10-2022 Απόφαση από την Γ' Δ/νση Εφάπαξ Παροχών του Υπουργείου Εργασίας & Κοινωνικών Υποθέσεων.
- Την 10-06-2022 ζητήθηκαν από την, πληροφορίες για τυχόν ύπαρξη μετοχών του αποβιώσαντος, οπότε την 23-12-2022 της γνωστοποιήθηκαν τα Στοιχεία Μεριδας και Λογαριασμού Χρεωγράφων από το Α.Ε.
- Συνεπώς, επέδειξε από πλευράς της κάθε δυνατή επιμέλεια, όμως τα περιουσιακά στοιχεία της συμπληρωματικής δήλωσης δεν ήταν δυνατόν να δηλωθούν με την αρχική, αφού (ένεκα φόρτου εργασίας των αρμόδιων υπηρεσιών) έλαβε γνώση της υπάρξεως αυτών μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής δήλωσης (εννέα μήνες), γεγονός που δικαιολογεί την απαλλαγή της από το πρόστιμο λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

«1 .Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 62 του ν. 2961/2001 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων», 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».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 63 του ν. 2961/2001 «Εναρξη προθεσμίας δήλωσης», ορίζεται ότι:

«2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,.....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 64 του ν. 2961/2001 «Παράταση προθεσμιών για δήλωση», όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους, οριζόταν ότι με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί οι προθεσμίες της παρ. 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση.

Επειδή, η εννεάμηνη η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς (όπως ισχύει κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης -2021), αντικατέστησε την μέχρι 31-12-2019 ισχύουσα εξαμήνη προθεσμία, προκειμένου να μην είναι πλέον αναγκαία η δυνατότητα παράτασης της ως άνω προθεσμίας με απόφαση Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 64 του ν. 2961/2001 «Παράταση προθεσμιών για δήλωση», ορίζεται ότι:

«2. Προθεσμίες που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μπορούν να παρατείνονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, είτε για ολόκληρη τη χώρα είτε για τμήματα αυτής, όταν συντρέχει λόγος ανώτερης βίας.»

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις (άρθ. 62, 63 & 64 του ν. 2961/2001), ορίζεται ρητά ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβάλλεται μέσα σε εννέα (9) μήνες από το θάνατο του κληρονομούμενου για τους εξ' αδιαθέτου κληρονόμους, χωρίς την δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας υποβολής.

Επειδή, επίσης, για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν συντρέχουν λόγοι αναβολής φορολογίας κατά τις διατάξεις του άρθ. 7 του ν. 2961/2001, καθώς αυτά δεν εισήλθαν στην κληρονομιά μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου. Συνεπώς, η συμπληρωματική δήλωση, για να είναι εμπρόθεσμη, θα έπρεπε να υποβληθεί και αυτή εντός της προθεσμίας των (9) μηνών, προκειμένου να μην επιβληθεί το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας, τους οποίους συνιστά η καθυστερημένη έκδοση των ως άνω βεβαιώσεων (στις 12-10-2022, 10-11-2022 και 23-12-2022, ήτοι μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής δήλωσης), σχετικών με την ύπαρξη των δηλωθέντων με την εκπρόθεσμη δήλωση περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 61 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας», ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Επειδή, με την παρ. 13. «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)» της ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε ότι: «.....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 παρ. 2 του άρθρ. 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο θάνατος του κληρονομούμενου έλαβε χώρα στις 08-12-2021, και οι αιτήσεις από την προσφεύγουσα υπεβλήθησαν, στις 01-07-2022, 30-06-2022 και 10-06-2022, ήτοι ένα εξάμηνο τουλάχιστον μετά το θάνατο του κληρονομούμενου (08-12-2021), δεν

θεωρείται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της έννοιας «ανωτέρα βία», όπως αυτές διευκρινίζονται με την ανωτέρω αναφερόμενη παρ. 13 της ΠΟΛ 1252/2015, σχετικής με τις διατάξεις του άρθ. 61 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 54 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«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 υποχρέωση καταβολής φόρου,.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,.....».

Επειδή, με την παρ. 2 της ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«2.....Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.».

Επειδή, 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 παρ.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

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Ποσό προστίμου: 100,00€.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.