



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 22.03.2019

Αριθμός Απόφασης: 697

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό10.2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005, αρ. φακ. Θ-...../2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό10.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005, αρ. φακ. Θ-...../2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. 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:

Κατά την αρχική εκκαθάριση της με αριθμό/2005 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2002) που υπέβαλε στις01.2005 στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η προσφεύγουσα ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντα στις10.2002, βάσει της υπ' αρ./2000 δημόσιας διαθήκης δημοσιευθείσας στις04.2004 στο Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης υπολογίσθηκε λανθασμένα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.848,09€ (αντί του ποσού των 8.906,72€).

Στις2010 η Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη σε νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης βάσει των διατάξεων του Ν. 2948/2001 από την οποία προέκυψε για την προσφεύγουσα επιπρόσθετο ποσό φόρου κληρονομιάς προς καταβολή ύψους 4.058,63€ το οποίο και βεβαιώθηκε με τη με αριθμό01.2010 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Με τη με αριθμό/2018 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης έγινε δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης02.2010 ανακοπή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της με αριθμό01.2010 πράξης ταμειακής βεβαίωσης ποσού 4.058,63€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ λόγω διενέργειας της δυνάμει μη οριστικού νόμιμου τίτλου.

Σε συμμόρφωση προς την ανωτέρω απόφαση η Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στη διαγραφή του βεβαιωθέντος ποσού με το με αριθμ. ΒΑΤΕΚ10.2018 τίτλο έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) και ακολούθως στην έκδοση της υπ' αρ.10.2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία υπολογίσθηκε φόρος κληρονομιάς ποσού 4.058,63€ που αφορούσε στην υπ' αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2002) πλέον του αρχικώς βεβαιωθέντος ποσού των 4.848,09€ σε βάρος της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό10.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Παράβαση του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 λόγω παραγραφής.
3. Έλλειψη νέων στοιχείων. Δεν επιτρέπεται η έκδοση συμπληρωματικής πράξης φόρου κληρονομιάς αν δε γίνει ρητή επιφύλαξη στην αρχική μερική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για συγκεκριμένα λοιπά στοιχεία.
4. Έλλειψη ειδικής και πλήρους αιτιολογίας.
5. Εσφαλμένος υπολογισμός φόρου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του Ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης οριζόταν ότι:

«4. Οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται μέσα σε μια πενταετία από την υποβολή της δήλωσης από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100».

Επειδή, η περίπτωση των λαθών στον υπολογισμό του φόρου, με τίτλο βεβαίωσης τη δήλωση, αφορά λάθη που έγιναν από την αρμόδια φορολογική αρχή στο στάδιο εκκαθάρισης και βεβαίωσης του οφειλόμενου φόρου με βάση την υποβληθείσα από τον υπόχρεο δήλωση και καλύπτει τόσο την περίπτωση που το λάθος είχε ζημιώσει το Δημόσιο όσο και την περίπτωση που είχε ζημιωθεί ο φορολογούμενος [Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών, 2013, Τόμος Β΄, σελίδα 1564, Ιωάννης Φωτόπουλος].

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον

προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαπτον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001

«1 3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

2 4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθένας χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

.....

5 7. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Οι πράξεις και προσκλήσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, επιδίδονται κατά τις περί επιδόσεων διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

2. Με την πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας επιδίδεται στον υπόχρεο και αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου, στην οποία στηρίχθηκε αυτή.

3. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εκδίδεται πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 76, αποστέλλεται ταχυδρομικά στο φορολογούμενο σχετική ανακοίνωση, στην οποία αναγράφεται η ημερομηνία καταχώρισης αυτής σε ειδικό βιβλίο που τηρείται ημερολογιακά».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των παρ 3 και 4 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά τον χρόνο φορολογίας ορίζεται ότι:

«3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχθηκε.

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υποχρέου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α`, β` και γ` της προηγούμενης παραγράφου, η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να γίνει μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την έκδοση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την υποβολή της δήλωσης του υποχρέου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ`, μέσα σε ένα έτος από την αμετάκλητη σχετική απόφαση».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 87 του ν. 2362/1995 που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο διενέργειας της με αριθμό2010 πράξης ταμειακής βεβαίωσης οριζόταν ότι:

«4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβητήσεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμελεία των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησής με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι, επί ακυρώσεως πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως για λόγο αναγόμενο στο νόμιμο τίτλο, επί του οποίου αυτή εστηρίχθη, σε καμία περίπτωση («εν ουδεμία περιπτώσει») το Δημόσιο δεν κωλύεται να προβεί σε κοινοποίηση νέας πράξεως καταλογισμού φόρου, εάν δεν έχει παρέλθει ένα έτος από την κατά τους όρους του ως άνω άρθρου κοινοποίηση της σχετικής τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως. Συνεπώς, άπαξ και, κατόπιν υποβολής σχετικού ισχυρισμού, το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι, λόγω ακυρώσεως με τελεσίδικη δικαστική απόφαση πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως για λόγο αναγόμενο στο νόμιμο τίτλο, ισχύει ο ως άνω κανόνας της μη παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ο φορολογούμενος, που υποστηρίζει ότι δεν πρέπει να εφαρμοσθεί ο κανόνας αυτός, πρέπει να επικαλεσθεί και να αποδείξει ότι υπήρξε κοινοποίηση της σχετικής τελεσίδικης αποφάσεως στον αρμόδιο Ταμία και ότι μέχρι την γενομένη σ' αυτόν κοινοποίηση της νέας πράξεως καταλογισμού φόρου μεσολάβησε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους (αποφ. 4383/2011 ΣτΕ τμήνα Β').

Επειδή, στη με αριθμό 370/2001 γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναφέρεται ότι:

«.....III 2. Με τις διατάξεις του άρθρου 87 παρ. 4 του Ν. 2362/1995, εκτός της, μη ενδιαφερούσης εν προκειμένω, αναστολής της παραγραφής βεβαιωμένων υπό στενή έννοια απαιτήσεων, θεσπίζεται αναστολή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς (επανα)βεβαίωση (υπό ευρεία έννοια) των απαιτήσεών του, για τις οποίες αμφισβητήθηκε δικαστικώς από οποιονδήποτε είτε ο νόμιμος τίτλος γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου, είτε η νομιμότητα της υπό στενή έννοια βεβαιώσεως αυτής, είτε η για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητα πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως προς είσπραξη της απαίτησης του Δημοσίου. Η αναστολή αυτή διαρκεί μέχρι και τη συμπλήρωση έτους από της επιμελεία των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησής με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως. Είναι προφανές ότι οι ως άνω διατάξεις, κατά το μέρος που θεσπίζουν αναστολή του δικαιώματος του

δημοσίου προς (επανα)βεβαίωση (υπό ευρεία έννοια) των απαιτήσεών του, ρυθμίζουν επί νέας βάσεως το αυτό αντικείμενο, το οποίο ερρύθμιζαν και οι διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 8 του ν. 1160/1981..... »

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αφού διαπίστωσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 λάθη που έγιναν στο στάδιο εκκαθάρισης και βεβαίωσης του οφειλόμενου φόρου με βάση την υποβληθείσα στις 28.01.2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς προέβη στις 15.01.2010 ήτοι εντός της προβλεπόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις πενταετούς προθεσμίας σε νέα ορθή εκκαθάριση και βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς με βάση τη διάταξη του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, ο με βάση τη νέα εκκαθάριση επιπλέον αναλογών φόρος ποσού 4.058,63€ βεβαιώθηκε άμεσα χωρίς να επιβληθεί πρόσθετος φόρος όπως προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 69 του Ν. 2961/2001 και σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 ο νέος τίτλος βεβαίωσης εδράστηκε στη νέα εκκαθάριση βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, η βεβαίωση με βάση τη νέα εκκαθάριση του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001 διενεργήθηκε ταυτόχρονα με αυτήν με αποτέλεσμα να μην παρέλθει η προθεσμία που θέτει η παρ. 5 του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, σε συμμόρφωση προς τη με αριθμό/2018 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία έγινε δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης2010 ανακοπή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η με αρ./15.01.2010 πράξη ταμειακής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η φορολογική αρχή προέβη στη διαγραφή του βεβαιωθέντος ποσού με το με αριθμ.10.2018 τίτλο έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) και ακολούθως στην έκδοση της υπ' αρ.10.2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εντός της τασσόμενης από το νόμο προθεσμίας του ενός έτους με την οποία καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 4.058,63€ πλέον του αρχικώς βεβαιωθέντος ποσού των 4.848,09€.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν επήλθε παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και βεβαίωση του αναλογούντος φόρου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 77 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Αν είναι δυσχερής ο καταλογισμός του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο με μία πράξη λόγω μη ολοκλήρωσης του ελέγχου, εκδίδεται μερική πράξη που αφορά τα στοιχεία που

ελέγχθηκαν, με τη ρητή διατύπωση σ' αυτήν της επιφύλαξης για έκδοση συμπληρωματικής πράξης για τα λοιπά στοιχεία, σύμφωνα με την επόμενη παράγραφο.

2. Έκδοση συμπληρωματικής πράξης επιτρέπεται:

α) αν μετά την έκδοση της αρχικής πράξης διαπιστώθηκε η ύπαρξη στοιχείων που δεν περιλήφθηκαν σ' αυτήν,

β) αν εκδόθηκε μερική πράξη, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1,

γ) αν η αίτηση για έκπτωση χρεών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 21 ή η δήλωση του άρθρου 71 υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της αρχικής πράξης,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τιμωρήθηκε πειθαρχικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 102.

3. Η συμπληρωματική πράξη εκδίδεται για το σύνολο της φορολογητέας ύλης που περιλαμβάνεται στην αρχική και στη συμπληρωματική πράξη. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο άθροισμα της φορολογητέας ύλης, εκπίπτει το ποσό του φόρου το οποίο καθορίστηκε με την πράξη που προηγήθηκε.

4. Η προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προστίθεται με την πράξη αυτήν».

Επειδή, εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη σε νέα εκκαθάριση του αναλογούντος φόρου της με αριθμό/2005 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2002) βάσει των διατάξεων των άρθρων 69 παρ. 4 και 100 του Ν. 2961/2001 και δεν εξέδωσε κατόπιν ελέγχου νέα συμπληρωματική πράξη βάσει των διατάξεων του άρθρου 77 του Ν. 2961/2001 συμπεριλαμβάνοντας σε αυτήν νέα στοιχεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού

οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αρ.10.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 4.058,63€ που αφορούσε στην υπ' αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2002) εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/2018 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία έγινε δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης2010 ανακοπή που άσκησε η προσφεύγουσα και συνακόλουθα η προσφεύγουσα τελούσε σε γνώση των πραγματικών περιστατικών και του νομικού πλαισίου που στοιχειοθέτησαν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα που να αποδεικνύει πλημμέλεια της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 4 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

Για το συνυπολογισμό των κήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προίκων κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας οριζόταν ότι:

«5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την (31.12.1984), έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112.»

Επειδή, στην παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2948/2001 που ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας οριζόταν ότι:

«4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του Ν.Δ. 118/1973, όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 1 του Ν. 2892/2001 (ΦΕΚ 46 Α'), αντικαθίστανται ως ακολούθως:

1. Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τέσσερις (4) κατηγορίες. Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α`

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκουσίως ή δικαστικώς έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικώς έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ' αίματος πρώτου βαθμού».

Κλιμάκια	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
20.000,00	-	-	20.000,00	-

33.000,00	5	1.650,00	53.000,00	1.650,00
159.000,00	15	23.850,00	212.000,00	25.500,00
Υπερβάλλον	25			

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω στην υπό κρίση περίπτωση κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (.....10.2002) το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη του φόρου κληρονομιάς θεωρούνταν παραγεγραμμένο για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31.12.1984 ορθώς συνυπολογίσθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατά την εκκαθάριση της με αριθμό/2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς οι προγενέστερες γονικές παροχές του κληρονομούμενου προς την προσφεύγουσα ήτοι η με αριθμό/1993 ποσού 11.026.878 δρχ ήτοι 32.360,61€ και η με αριθμό/1997 ποσού 9.262.598 δρχ ήτοι 27.182,97€ για τις οποίες βεβαιώθηκε ποσό φόρου γονικής παροχής 650.921 δρχ ήτοι 1.910,26€.

Επειδή, εν προκειμένω η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας προσδιορίσθηκε βάσει της με αριθμό/2005 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2002) που η ίδια υπέβαλε σε 67.628,99€ και συνυπολογιζόμενων των προγενέστερων γονικών προς αυτήν παροχών συνολικού ποσού 59.543,58€ η φορολογητέα αξία ανήλθε σε 127.172,57€ και ο αναλογών φόρος σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα που αντιστοιχεί στην κατηγορία Α κληρονόμων στην οποία αυτή υπάγεται βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2948/2001 με κριτήριο τη συγγενική της σχέση με την κληρονομούμενη (τέκνο) ανήλθε σε 12.775,89. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε ο βεβαιωθείς φόρος των γονικών παροχών ύψους 3.869,17€ (ο οποίος υπολογίσθηκε σα να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές) και ο βεβαιωθείς φόρος κατά την υποβολή της με αριθμό/2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς ποσού 4.848,09€ και ως εκ τούτου ο οφειλόμενος φόρος υπολογίστηκε ορθώς σε 4.058,63 € (12.775,89- 3.869,17- 4.848,09)

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένο υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν10.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005, αρ. φακ. Θ-...../2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης

Φόρος κληρονομιάς	4.058,63€
--------------------------	------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.