



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.04.2019
Αριθμός Απόφασης: 890

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
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 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία **19.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των: 1) ... **με Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ..., 2) ... **με Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ..., 3) ... **με Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου κατά των: 1) από 13.11.2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 2) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ'

Θεσσαλονίκης, 3) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 4) της υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς και κατά κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των: 1) ... με Α.Φ.Μ. ..., 2) ... με Α.Φ.Μ. ..., 3) ... με Α.Φ.Μ. ..., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του α' προσφεύγοντος, διαφορά φόρου κληρονομιάς ύψους 10.800,00€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013 ύψους 5.400,00€ και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.705,48€, ήτοι συνολικό ποσό 19.905,48 €.
2. Με την με αριθμό .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της β' προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς ύψους 10.800,00€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013 ύψους 5.400,00€ και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.705,48€, ήτοι συνολικό ποσό 19.905,48 €.
3. Με την με αριθμό .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του γ' προσφεύγοντος, διαφορά φόρου κληρονομιάς ύψους 9.720,00€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013 ύψους 4.860,00€ και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.334,93€, ήτοι συνολικό ποσό 17.914,93 €.

Την 17.06.2007 απεβίωσε η ..., με Α.Φ.Μ. ..., καταλείποντας ως εκ διαθήκης κληρονόμο τον με Α.Φ.Μ. ... και παράλληλα βεβαρημένο με κληροδοσία και κληροδόχους, τους προσφεύγοντες. Το κληροδότημα, σύμφωνα με την υπ' αρ. .../18.03.2004 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., συνίστατο στην ενοχική απαίτηση καταβολής του χρηματικού ποσού ύψους 60.000,00€ σε έκαστο εκ των προσφευγόντων και κληροδόχων. Την 08.04.2008 υπεβλήθησαν στη

Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης η υπ' αρ. .../2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ .../2007), εκ μέρους του γ' προσφεύγοντος και η υπ' αρ. .../2008 (αρ. φακέλου Θ .../2007), εκ μέρους των α' και β' προσφευγόντων, στις οποίες συμπεριλήφθηκε το ως άνω κληροδότημα, ήτοι η ενοχική απαίτηση, έκαστου προσφεύγοντα, καταβολής, από τον βεβαρημένο με κληροδοσία, χρηματικού ποσού ύψους 60.000,00€. Η ως άνω ενοχική απαίτηση των κληροδόχων δεν έχει ακόμη εκτελεστεί, σύμφωνα με το περιεχόμενο των ως άνω αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../30.08.2018 εντολής ελέγχου μέσω *elenxis*, προέβη σε έλεγχο των προαναφερόμενων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς συντάσσοντας την από 13.11.2018 έκθεση ελέγχου και εκδίδοντας τις: 1) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 2) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και 3) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς οι ελεγχόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς κρίθηκαν ανακριβείς, διότι ουδέποτε προσήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να υποβάλουν συμπληρωματικές των υπ' αρ. .../2008 και .../2008 αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ .../2007), ώστε να δηλωθεί η είσπραξη της ως άνω ενοχικής απαίτησης, απορρέουσας από κληροδοσία.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των: 1) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 2) υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 3) της υπ' αριθμ. .../14.11.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το κληροδότημα δεν ήταν επίδικο, κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, αλλά απολύτως προσδιορισμένο, ώστε να συντρέχει λόγος μετάθεσης του χρόνου φορολογίας του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001, καθώς και ότι ουδέποτε αιτήθηκαν μετάθεση του χρόνου φορολογίας, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 2961/2001. Επομένως εφόσον υπέβαλαν τις ως άνω αρχικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ουδεμία υποχρέωση επέιχαν για την υποβολή συμπληρωματικής ή τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.
2. Το δικαίωμα του δημοσίου να βεβαιώσει φόρο κληρονομιάς έχει παραγραφεί, με την παρέλευση τριών ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής τους υποχρέωσης, ήτοι την 17.06.2010.
3. Το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί, με την παρέλευση πέντε ετών από την επαγωγή του κληροδοτήματος ή την υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

4. Δεν υφίσταται ανακρίβεια των υποβληθεισών αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, ώστε να τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 58 του Ν. 4174/2013.
5. Δεν υφίσταται ανακρίβεια των υποβληθεισών αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, ώστε να τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 53 του Ν. 4174/2013.
6. Δεν έλαβε χώρα ορθή εφαρμογή του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν. 2961/2001, ώστε να μειωθεί σε ποσοστό 60% η αξία της κληροδοσίας για τον γ' εκ των προσφευγόντων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001: «1.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 το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

β) νέμηση,

γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι,

δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο,

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2961/2001: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 εδ. α' του Ν. 2961/2001: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «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 το άρθρο 63 παρ. 2 του Ν. 2961/2001: «Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) ..., β) ..., γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8».

Επειδή, εν προκειμένω, ο εκ διαθήκης κληρονόμος της θανούσης ..., ... με Α.Φ.Μ. ... και παράλληλα βεβαρημένος με κληροδοσία, όπως όριζε η διάταξη τελευταίας βούλησης της ως άνω, ήτοι η υπ' αρ. .../18.03.2004 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., συνίστατο στην ενοχική απαίτηση καταβολής του χρηματικού ποσού ύψους 60.000,00€ σε έκαστο εκ των προσφευγόντων και κληροδόχων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. .../2010 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία κηρύχθηκε προσωρινώς εκτελεστή, ο ... υποχρεώθηκε να καταβάλει σε έκαστο προσφεύγοντα το ποσό των 60.000 €, σε εκτέλεση παροχής, η οποία αποτελεί περιεχόμενο της κληροδοσίας. Από το ιστορικό της ως άνω δικαστικής απόφασης προκύπτει ότι το κληροδότημα είναι μεν απαιτητό από την επαγωγή, ωστόσο δεν είχε ταχθεί δήλη μέρα από τη διάταξη τελευταίας βούλησης, ώστε να προκύπτει με σαφήνεια το εναρκτήριο χρονικό σημείο της υπερημερίας του βεβαρημένου κληρονόμου και ακολούθως η προθεσμία κτήσης της κληροδοσίας.

Επειδή περαιτέρω, από την από 08.06.2010 απόδειξη είσπραξης μεταξύ των προσφευγόντων

και του ..., προκύπτει ότι ο χρόνος κτήσης του περιεχομένου της κληροδοσίας από τους προσφεύγοντες, σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../2010 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, είναι η 08.06.2010. Επομένως η φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων, βάσει του άρθρου 7 εδ. α' του Ν. 2961/2001 γεννήθηκε την 08.06.2010, ήτοι κατά το χρόνο είσπραξης του περιεχομένου της κληροδοσίας και υφίστατο υποχρέωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εντός έξι μηνών από την είσπραξη της απαίτησης. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ανυπαρξίας υποχρέωσης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, ενώ περαιτέρω δεν τίθεται ζήτημα περί αιτήματος μετάθεσης του χρόνου φορολογίας, διότι αυτός μετατίθεται εκ του νόμου, με μόνη τη δήλωσή τους, στο περιεχόμενο των ως άνω δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, περί μη εκτελεσθείσας απαίτησης. Επιπλέον η καταχώρηση του περιεχομένου της κληροδοσίας στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ» του πίνακα 6, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικ. έτους 2011, δεν εξαντλεί την υποχρέωσή τους για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς, διότι στον κωδικό αυτό συμπεριλαμβάνονται τα εισοδήματα είτε αυτά απαλλάσσονται από φόρο είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο, με τις κατά τη φορολογία εισοδήματος διατάξεις. Η καταχώρηση αυτή είναι πληροφοριακού χαρακτήρα για την κάλυψη τεκμηρίων και δεν οδηγεί σε φορολόγηση του σχετικού εισοδήματος. Αυτό διότι προϋποθέτει τη φορολόγηση με ειδικό τρόπο ή την απαλλαγή της σχετικής κτήσης από φόρο εισοδήματος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, στο άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»

Επειδή, στο άρθρο 81 παρ. 1 και 5 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. 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.

5. 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 εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τις: α) υπ' αρ .../2008 (ο γ' προσφεύγων) και β) υπ' αρ. .../2008 (α' και β' προσφεύγοντες) αρχικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες συμπεριλήφθηκε το ως άνω κληροδοτήμα, ήτοι η ενοχική απαίτηση, έκαστου προσφεύγοντα, καταβολής, από τον βεβαρημένο με κληροδοσία, χρηματικού ποσού ύψους 60.000,00€, ως μη εκτελεσθείσα, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, ενώ ακολούθως εντός εξαμήνου από την είσπραξη της ενοχικής απαίτησης του κληροδοτήματος δεν προέβησαν σε συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ώστε να ακολουθήσει η φορολόγηση αυτού. Από το ανωτέρω ιστορικό προκύπτει ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 81 του Ν. 2961/2000, διότι αυτό προϋποθέτει την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς, από την οποία να προκύπτει φόρος και όχι απλώς υποβολή δήλωσης με μετάθεση του χρόνου φορολογίας. Περαιτέρω νομίμως εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εντός του καθορισμένου, από το άρθρο 102 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2961/2000, χρόνου δεκαπενταετούς παραγραφής, καθιστώντας τους σχετικούς ισχυρισμούς των προσφευγόντων αβάσιμους.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 49 του Ν. 4509/2017: «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, στο άρθρο 53 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, οι προσφεύγοντες δεν προέβησαν σε συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, εντός εξαμήνου από την είσπραξη της ενοχικής απαίτησης του κληροδοτήματος, λόγω μη υποβολής και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής τα άρθρα 53 και 58 του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του γ' προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 3 του άρθρου 2961/2001 (όπως ίσχυε την 31.12.2010, ήτοι κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος) ορίζεται ότι: «3. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).»

Επειδή, με την υποβολή της υπ' αριθμόν .../08-04-2008 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επισυνάφθηκε φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμόν .../07-10-2004 γνωμοδότησης της Υγειονομικής Επιτροπής Αθηνών, πενταετούς ισχύος, από την οποία πιστοποιείται η αναπηρία ποσοστού 85% του γ' προσφεύγοντος. Επιπλέον, με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../2018 έγγραφο απόψεων επί του υπ' αρ. .../20.09.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου-κλήσης προς ακρόαση, συνυποβλήθηκε φωτοαντίγραφο της από 13/12/2012 Γνωστοποίησης Αποτελέσματος Πιστοποίησης Αναπηρίας της Διεύθυνσης Αναπηρίας και Ιατρικής της Εργασίας του Ι.Κ.Α. – Ε.Τ.Α.Μ., σύμφωνα με την οποία ο γ' προσφεύγων έχει αναπηρία που ανέρχεται σε ποσοστό 85%. Κατόπιν τούτων η .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, εξεδόθη, βάσει της εφαρμογής του άρθρου 29 παρ. 3 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε την 31.12.2010, ήτοι κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, όπως εκτέθηκε

ανωτέρω, εφαρμόζοντας τη μείωση του αναλογούντος φόρου κατά ποσοστό 10% και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγή των: 1) ... με Α.Φ.Μ. ..., 2) ... με **Α.Φ.Μ.** ..., 3) ... με **Α.Φ.Μ.** ... και την **επικύρωση** των: 1) υπ' αριθμ. .../**14.11.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 2) υπ' αριθμ. .../**14.11.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 3) της υπ' αριθμ. .../**14.11.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Υπ' αριθ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς 2010

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Αναλογών φόρος (Ν. 3842/23010)	0,00€	10.800,00€	10.800,00€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00€	10.800,00€	10.800,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013	0,00€	5.400,00€	5.400,00€
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00€	3.705,48€	3.705,48€
Συνολικό ποσό καταλογισμού		19.905,48€	19.905,48€

Υπ' αριθ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς 2010

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Αναλογών φόρος (Ν. 3842/23010)	0,00€	10.800,00€	10.800,00€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00€	10.800,00€	10.800,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013	0,00€	5.400,00€	5.400,00€
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00€	3.705,48€	3.705,48€
Συνολικό ποσό καταλογισμού		19.905,48€	19.905,48€

Υπ' αριθ. .../14.11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς 2010

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00€	60.000,00€	60.000,00€
Αναλογών φόρος (Ν. 3842/23010)	0,00€	9.720,00€	9.720,00€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00€	9.720,00€	9.720,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν. 4174/2013	0,00€	4.860,00€	4.860,00€

Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00€	3.334,93€	3.334,93€
Συνολικό ποσό καταλογισμού		17.914,93€	17.914,93€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.