



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 13/11/2020

Αριθμός απόφασης 2348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/26.10.2020 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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και Τ.Κ. κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 υπ' αρ/2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 64.621,22€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων κληρονόμος εκ διαθήκης της αποβιώσας την 4/8/2018 μητέρας του, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ. αρ./2019 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, σύμφωνα με την οποία, η μητέρα του όριζε να περιέλθει η περιουσία της μετά τον θάνατό της ως εξής:

Στην αδελφή του που μεταπεβίωσε κατά πλήρη κυριότητα, τα ανήκοντα ποσοστά συγκυριότητας της μητέρας του στο διαμέρισμα Α και Β ορόφου πολυκατοικίας στην επί της οδού

Στον προσφεύγοντα την λοιπή κινητή και ακίνητη περιουσία που ήθελε βρεθεί κατά τον χρόνο του θανάτου, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζικών καταθέσεων.

Πλην όμως στην συνέχεια και μετά την αποβίωση και της αδελφής του στις 11/9/2018 υπεισήρθε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος αυτής επί των κληρονομιαίων ακινήτων που είχε λάβει από την μητέρα τους.

Ακολουθώντας ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ τις κάτωθι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς:

A. Την με αρ./2020 Θ-...../2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς για την αποβιώσασα

B. Την με αρ./2020 Θ-...../2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς για την αποβιώσασα

Επί της υπ. αρ./2020 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ εξέδωσε την υπ. αρ./2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η εν λόγω πράξη απεστάλη με συστημένη επιστολή στις 13/2/2020.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η πράξη αυτή είναι εμπρόθεσμη λόγω αναστολής προθεσμίας κατάθεσης σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 4 της από 30/3/2020 ΠΝΠ κυρωθείσας με τον ν.4684/2020.
2. Έλλειψη αιτιολογίας επί της προσβαλλόμενης πράξης.
3. Τις διατάξεις των άρθρων 9-28 του ν 2961/2001.
4. Τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν 4174/2013.
5. Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν προκύπτει ούτε ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου, ούτε το συνολικό ποσό της κατά κεφάλαιο αξίας της κληρονομιάς επί τη βάση της οποίας έγινε ο προσδιορισμός, ούτε η αφαίρεση του παθητικού, ούτε ο επιμερισμός στην

αντίστοιχη κλίμακα του άρθρου 29 του ν 2961/2001, ούτε τα κατά κλίμακα φορολογικά ποσά, δεδομένου μάλιστα ότι υπεβλήθη δήλωση για 19 επιμέρους εμπράγματα δικαιώματα με ιδιάζουσες συνθήκες ως προς τον προσδιορισμό της αξίας τους. Επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς αόριστη και αναιτιολόγητη καθώς παρίσταται αδύνατος ο έλεγχος της ορθότητας του υπολογισμού της αξίας εκάστου εκ των κληρονομιών εμπραγμάτων δικαιωμάτων και ως εκ τούτου μη νόμιμη.

6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ.

7. Παραβίαση της διάταξης του άρθρου 2 παρ 1 του Συντάγματος, αρ. 5 παρ 1 ως και της γενικής αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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 ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001, σχετικά με την αξία των ακινήτων: «*Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα.*

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

.....

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί.

5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δήλωσης:

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και».

β) μέσα σε ένα έτος, αν οι κληρονομούμενοι την ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου έμεναν στο εξωτερικό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του Ν 2961/2001 σχετικά με την έναρξη προθεσμίας δήλωσης: «2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) ...β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), 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.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή

κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ την υπ. αρ./2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς **με βάση τα δηλωθέντα στοιχεία** σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Επειδή επί της προσβαλλόμενης πράξεως αναγράφονται τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 ήτοι ημερομηνία θανάτου, στοιχεία κληρονόμου και κληρονομούμενου, νόμοι βάσει των οποίων εκδίδεται η πράξη δηλαδή ν.2961/2001 και ν. 4174/2013 καθώς και ο ν.3842/2010 κατ. Β, με βάση τον οποίο έγινε η εκκαθάριση του φόρου επί της με αρ./2020 υποβληθείσας δήλωσης.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν προκύπτει ούτε ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου, ούτε το συνολικό ποσό της κατά κεφάλαιο αξίας της κληρονομιάς επί τη βάση της οποίας έγινε ο προσδιορισμός, ούτε η αφαίρεση του παθητικού, ούτε ο επιμερισμός στην αντίστοιχη κλίμακα του άρθρου 29 του ν. 2961/2001, ούτε τα κατά κλίμακα φορολογικά ποσά, δεδομένου μάλιστα ότι υπεβλήθη δήλωση για 19 επιμέρους εμπράγματα δικαιώματα με ιδιάζουσες συνθήκες ως προς τον προσδιορισμό της αξίας τους. Επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη καθώς παρίσταται αδύνατος ο έλεγχος της ορθότητας του υπολογισμού της αξίας εκάστου εκ των κληρονομιών εμπραγμάτων δικαιωμάτων και ως εκ τούτου μη νόμιμη. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος, διότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατά δέσμια αρμοδιότητα της **με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε είτε με επιφύλαξη** είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του Ν. 2961/2001.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την κρινόμενη πράξη παραβιάζονται: η αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ καθώς και της διάταξης του άρθρου 2 παρ 1 του Συντάγματος, αρ. 5 παρ 1 ως και της γενικής αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι ο έλεγχος Συνταγματικότητας των φορολογικών διατάξεων ανήκει στην δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης. 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 & 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 οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

Οριστική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2020

Διαφορά φόρου	64.521,22€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	64.521,22€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.