



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/09/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1805

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ(ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ(ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ.7/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εκδόθηκε επί της με αριθμό8/2022 δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-....1/2005),

β) της υπ' αριθ.2/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εκδόθηκε επί της με αριθμό2/2021 δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-....1/2005),

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.7/2022 και2/2021 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκαν επί των υπ' αριθ.8/2022 και2/2021 δηλώσεων αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.7/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που εκδόθηκε επί της με αριθμό8/2022 τροποποιητικής (συμπληρωματικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (εγγονός) της αποβιώσας στις 11/02/2005 (ΑΦΜ), επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 4.817,48€.

Με την υπ' αριθ.2/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε, στις 10/03/2022, επί της με αριθμό2/2021 τροποποιητικής (συμπληρωματικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (εγγονός) της (ΑΦΜ), κατόπιν ορθής επανάληψης λόγω εσφαλμένου υπολογισμού του φόρου, επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 10.977,49€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου κληρονομιάς. Η προθεσμία για καταλογισμό φόρου κληρονομιάς εξέπνευσε στις 31/12/2021.
2. Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Δε συντάχθηκαν εκθέσεις ελέγχου για τις προσβαλλόμενες πράξεις. Η φορολογική

αρχή όφειλε να λάβει υπόψη το εκ παραδρομής λάθος της και να μην επιβάλει προσυζήσεις.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 2 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,...».

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2961/2001: «1. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.2961/2001: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 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,...».

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001: «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,... 5. Το δικαίωμα του

Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003, έχει παραγραφεί...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση... 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.4174/2013 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, με την παρ. 2 της ΠΟΛ.1215/2014 (ΦΕΚ Β' 2739) απόφασης της ΓΓΔΕ με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας" ορίζεται ότι: «Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ./06.07.2010 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δημοσιεύθηκε η υπ' αριθ./11.12.2004 διαθήκη της κατά την 11/02/2005 αποβιώσας (ΑΦΜ). Ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (εγγονός) της υπέβαλε, εκπροθέσμως, στις 14/06/2021, την υπ' αρ.2/2021 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-....1/2005), με την οποία προσαυξήθηκε η κληρονομική του μερίδα κατά το ποσό των 34.304,67€. Αρχικά, στις 30/06/2021, εκδόθηκε η υπ' αριθ.2/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.4174/2013, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Ακολούθως, στις 10/03/2022, η φορολογική αρχή προέβη σε ορθή επανάληψη της εν λόγω πράξης διοικητικού προσδιορισμού λόγω εσφαλμένης εκκαθάρισης κατόπιν

υπαγωγής της σχέσης σε εσφαλμένη κατηγορία του άρθρου 29 του ν.2961/2001 (ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α' αντί της ορθής ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ Β'), ως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας, ήτοι 11/02/2005. Από την νέα εκκαθάριση φόρου προέκυψε κύριος φόρος 6.860,93€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης (60%) ποσού 4.116,56€.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε, εκπροθέσμως, στις 15/02/2022, την υπ' αρ.8/2022 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-....1/2005), με την οποία προσαυξήθηκε η κληρονομική του μερίδα κατά το ποσό των 15.054,60€. Στις 10/03/2022, εκδόθηκε η υπ' αριθ.7/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.4174/2013, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε κύριος φόρος 3.010,92€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης (60%) ποσού 1.806,56€.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή στρέφεται κατά των υπ' αριθ.2/2021 και με αριθμό7/2022 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που βασίστηκαν αποκλειστικά στις υπ' αριθ.2/2021 και8/2022 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-....1/2005) που υπέβαλε ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (εγγονός) της κατά την 11/02/2005 αποβιώσασας (ΑΦΜ). Το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο κληρονομιάς με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001.

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 63 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 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, ...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί

του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης...».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, εν προκειμένω, με το υπ' αριθ./06.07.2010 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δημοσιεύθηκε η υπ' αριθ./11.12.2004 διαθήκη της κατά την 11/02/2005 αποβιώσασας (ΑΦΜ). Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, χωρίς την επιβολή των κυρώσεων εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, ήταν η 06/01/2011. Οι πρόσθετοι φόροι λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων, που επιβλήθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, υπολογίστηκαν ορθώς με βάση το άρθρο 4 του ν.2523/1997 στο ανώτατο ποσοστό 60% λόγω της παρέλευσης πέντε και πλέον ετών από την καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

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.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./08.04.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

**Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την
παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ.2/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
επί της με αριθμό2/2021 δήλωσης**

Φόρος κληρονομιάς	10.977,49 €
-------------------	-------------

**Υπ' αριθ.7/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
επί της με αριθμό8/2022 δήλωσης**

Φόρος κληρονομιάς	4.817,48 €
-------------------	------------

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 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.