



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη ,18-04-2022

Αριθμός απόφασης: 813

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου οικισμού κατά: α) της με αριθμ. προσωρινής πράξης φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

....., β) της με αριθ.πρωτ. κοινοποίησης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
..... και γ) της με αριθ. οριστικής πράξης Φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους
2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21/12/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
.....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 αριθμ./16-11-2021 οριστική πράξη Φόρου κληρονομιάς ,φορολογικού έτους 2019,
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως νόμω
υπόχρεου κατά ποσοστό 50% της αποβιώσας κατά την 29-3-2020 με Α.Φ.Μ.
....., κύριος φόρος ύψους 5.749,07 € και πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης,
ύψους 2.874,54 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 8.623,61 €.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 16-11-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου Φόρου
Κληρονομιάς η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με βάση την οποία διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής
Ν.2961/2001 στην περιουσία του αποβιώσαντος στις 13/04/2019 με
κληρονόμους:α)την και β) την

Ειδικότερα, στις 13.04.2019 απεβίωσε στην Κομοτηνή οκαταλείποντας την υπ'αριθμ.
.....3/20.11.2018 δημόσια διαθήκη του , που συντάχθηκε από την συμβολαιογράφο
.....και δημοσιεύτηκε από το Ειρηνοδικείο με το υπ'αριθμ.
πρακτικό συνεδρίασης. Με την ως άνω διαθήκη του ο θανών εγκατέστησε κληρονόμους του, τους:
1. 2.,3., οι οποίοι με την υπ'αριθμ. έκθεση δήλωσης
αποποίησης κληρονομιάς αποποιήθηκαν την ως άνω κληρονομιά, αφήνοντας ως μοναδικούς εξ
αδιαθέτου κληρονόμους την αδελφή του αποβιώσαντος,, το γένος και την
δικαστικώς συμπαραστατούμενη ανιψιά του, το γένος, που υπεισήλθαν
στην κληρονομία του θανόντος από την 25-06-2019. Οι κληρονόμοι υπέβαλαν εμπρόθεσμα (εντός
έξι μηνών) τις με αριθμό/22.10.2019 (αρχική) και/24-12-2019 (συμπληρωματική)
δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, για τις οποίες δεν προσδιορίστηκε φόρος (λόγω αφορολόγητου).
Για την με Α.Φ.Μ. ορίστηκε δικαστική συμπαραστάτρια η θυγατέρα της
.....

Η κληρονόμος με Α.Φ.Μ. απεβίωσε στις **29/03/2020** και στο πληροφοριακό σύστημα Μητρώου έχουν δηλωθεί τα παρακάτω πρόσωπα ως εγγύτεροι συγγενείς:

- 1) Υπάρχει σχέση ΕΓΓΥΤΕΡΟΥ ΣΥΓΓΕΝΗ με τον ΑΦΜ: 29/03/20.
- 2) Υπάρχει σχέση ΕΓΓΥΤΕΡΟΥ ΣΥΓΓΕΝΗ με τον ΑΦΜ:29/03/20.
- 3) Υπάρχει σχέση ΕΓΓΥΤΕΡΟΥ ΣΥΓΓΕΝΗ με τον ΑΦΜ:29/03/20.

Στη συνέχεια υποβλήθηκε η με αριθμό/22-05-2020 συμπληρωματική δήλωση μόνο από την πρώτη κληρονόμο και προσδιορίστηκε φόρος κληρονομιάς ύψους 11.498,13 €, ο οποίος οριστικοποιήθηκε με την με αριθμό-02/02/2021 Απόφαση της Δ.Ε.Δ.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 16/11/2021 έκθεσης ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν διαφορές στη φορολογητέα αξία και τον υπολογισμό φόρου της δήλωσης φόρου κληρονομιάς για την ελεγχόμενη, ενώ για την ελεγχόμενη διαπιστώθηκαν διαφορές στη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς μερίδας της ύψους 160.832,51 € .

Με βάση τα παραπάνω και δεδομένου ότι η με ΑΦΜ αποποιήθηκε με την με αριθ./27-05-2020 δήλωση αποποίησης κληρονομιάς την επαχθείσα σε αυτή κληρονομιά της μητέρας της, εκδόθηκε για λογαριασμό των υπόλοιπων δύο κληρονόμων αυτής, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με αριθ...../16-11-2021.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα παρακάτω:

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Το πρόστιμο τού άρθρου 58 ν.4174/2013 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 5.749,07 €,είναι δυσανάλογο της παράβασης, δεδομένου της πρωτόγνωρης πανδημίας και των σοβαρών οικογενειακών προβλημάτων.
- Έλλειψη ειδικής, νόμιμης και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις του με τις διατάξεις των νόμων 4223/2013 (Α' 287), και 4337/2015 (Α' 129).-Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης – ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό το 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 τη 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 την φορολογική δήλωση.

2 . Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, που κατοχυρώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ. 1), οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τη ρύθμιση σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Μία κύρωση επιβαλλόμενη από διάταξη νόμου για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν είναι προδήλως ακατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ή όταν οι δυσμενείς συνέπειές της τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004 Ολομ., 3474/2011 Ολομ., 1195/2016 Ολομ.)”.

Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή, η/22-10-2019 αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς που κατέθεσε η ήταν ανακριβής .

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013 ορίζει την επιβολή αναλογικού προστίμου ανακριβούς δήλωσης, αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν δημιουργείται αμφιβολία ως προς τη συνταγματικότητά του, καθώς υπάρχει κλιμάκωση ανάλογα με το ύψος της ανακρίβειας και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς»

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7 περ. η' του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου : 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.

Επειδή, με το [άρθρο 28 παρ. 2](#) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:«*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, με το [άρθρο 64](#) του ν.4174/2013 ορίζεται 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 φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 17](#) του ν.2690/1999 ορίζεται ότι:«*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης..*».

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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 16-11-2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειρισταωμένα.

Επειδή, η με αριθμ. προσωρινή πράξη φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι η με αριθμ.πρωτ. κοινοποίηση εντολής ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου δεν είναι εκτελεστές πράξεις, διότι με αυτές δεν ιδρύονται, αλλοιώνονται ή καταργούνται δικαιώματα ή υποχρεώσεις του διοικουμένου, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά αυτών, είναι απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/16-11-2021 οριστική πράξη Φόρου κληρονομιάς ,φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Οφειλόμενος φόρος	5.749,07€		5.749,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	2.874,54€		2.874.54€
Σύνολο για καταβολή	8.623.61€		8.623.61€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.