



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

23/02/2024

487

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κω, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κω.

6. Τη με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμό Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κω, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 87.965,00 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ως εκ διαθήκης κληρονόμος της η οποία απεβίωσε την 07-04-2018 υπέβαλε τη με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κω με την οποία δήλωσε το κάτωθι περιουσιακό στοιχείο:

«Εντός του οικισμού, η (1) κάθετη ιδιοκτησία επιφάνειας αποκλειστικής χρήσης 478 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 439/1000 εξ αδιαιρέτου στο αρχικό οικόπεδο συνολικής επιφάνειας 1.307,65 τ.μ. στο οποίο αντιστοιχούν 573,65 τ.μ. μετά των επ' αυτής κτισμάτων:

α) ισόγειας οικίας εμβαδού 55 τ.μ. (κατασκευάστηκε βάσει της άδειας),

β) ισόγεια κατοικία εμβαδού 15,75 τ.μ. (κατασκευάστηκε βάσει της με αριθμό άδειας)

γ) δώροφη κατοικία που αποτελείται από ισόγειο όροφο συνολικού εμβαδού 71,21 τ.μ. (67 τ.μ. κατασκευάστηκαν βάσει της άδειας και 4,21 τ.μ. νομιμοποιήθηκαν με την άδεια δόμησης) και από πρώτο όροφο εμβαδού 66,49 τ.μ. (βάσει της άδειας) με βοηθητικό χώρο αυτής ισόγεια αποθήκη εμβαδού 11,95 τ.μ. (άδεια)

δ) ισόγειο γκαράζ εμβαδού 24,20 τ.μ. (κατασκευάστηκε βάσει της άδειας δόμησης)

ε) πισίνα επιφάνειας 30,43 τ.μ. (τακτοποιήθηκε με το ν. 4014/2011)

τίτλος κτήσης αγορά

Βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ποσού 28.839,61 € ο οποίος εξοφλήθηκε με τμηματικές καταβολές.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε:

«Συμπληρώνεται η δήλωση φόρου κληρονομιάς, για το χρηματικό ποσό των 255.629,49 € που κληρονομείται από την ως άνω βάσει της διαθήκης της κληρονομούμενης (πρακτικό Ειρηνοδικείου) σε συνδυασμό με το ευρωπαϊκό κληρονομητήριο του Ειρηνοδικείου και βρίσκεται στο με αριθμό λογαριασμό της κληρονομούμενης στην γερμανική τράπεζα με την επωνυμία

Βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Μη νόμιμος υπολογισμός χρόνου έναρξης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.** Ως χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης θα πρέπει να θεωρηθεί ο χρόνος κατά τον οποίον απέκτησε το υπό κρίση περιουσιακό στοιχείο (χρηματική κατάθεση), ήτοι κατά την, άλλως και όλως ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε γνώση για την ύπαρξη του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, ήτοι κατά την Η ίδια δεν

ήταν σε θέση να γνωρίζει για το νέο περιουσιακό στοιχείο που προέκυψε αλλά ούτε και όφειλε να το γνωρίζει.

- Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης και χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 20 παράγ. 2 του Συντάγματος. Η Διοίκηση παρέλειψε να ενημερώσει την ίδια για την επικείμενη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ενώ ουδέποτε την κάλεσε να εκφράσει τις απόψεις της στερώντας έτσι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Επιπλέον, δεν της δόθηκε το δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα που αφορούν την υπόθεση ούτε και ενημερώθηκε για τα στοιχεία του φακέλου. Η βλάβη που έχει υποστεί μπορεί να αποκατασταθεί μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης αφού καταλογίστηκε στην ίδια το υπέρογκο ποσό των 87.965,00 € πλέον προσαυξήσεων χωρίς να εκφράσει ποτέ τις απόψεις της.
- Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση των άρθρων 32, 37 και 64 του ΚΦΔ. Έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης – Απαράδεκτη προσβαλλόμενη πράξη λόγω αοριστίας. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν βασίστηκε επί όλων των πραγματικών στοιχείων, αφήνει κενά και αμφιβολίες για την ορθότητά της και δεν περιλαμβάνει αναλυτικά τους λόγους και τον τρόπο υπολογισμού του φόρου (πως προκύπτει το ποσό του κύριου φόρου, τρόπος υπολογισμού προσαυξήσεων, τι αφορά το ποσό 210,60 € που αναφέρεται στην πράξη κλπ) ώστε να καθίσταται γνωστός ο τρόπος με τον οποίο διαρθρώνεται. Επίσης δεν αναφέρονται οι διατάξεις που λήφθηκαν υπόψιν, η ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, χρόνος, ο τόπος και ο τρόπος αμφοσβήτησης της πράξης κλπ.
- Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος.
- Εσφαλμένος προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς και προσαυξήσεων. Ο αναλογούν φόρος σύμφωνα με τους υπολογισμούς της ίδιας είναι 62.402,05 € και επιπλέον μη νόμιμα καταλογίστηκε σε αυτήν ποσό 210,60 € το οποίο δεν διευκρινίζεται πως προέκυψε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίικας 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. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

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.

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Άρθρο 7 Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

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.

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

δ) Κατά το χρόνο συμβιβασμού, όταν αυτός που αξιώνει κληρονομικό δικαίωμα έλαβε συμβιβαστικά μέρος της κληρονομικής περιουσίας ή άλλη οποιασδήποτε φύσης αποζημίωση και σε αντάλλαγμα παραιτήθηκε από την αξίωση του στην κληρονομιά.

ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16.

στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ..

ζ) Κατά το χρόνο εκπλήρωσης από το βεβαρημένο της υποχρέωσης, όταν ο κληρονομούμενος υποχρεώνει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίζει σε άλλον δικαίωμα στην παροχή αυτή (Α.Κ. 1715).

η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομιά των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος. Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8.

ια) Κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

ιβ) Κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος των κτημάτων που έχουν καταληφθεί από αυτό ως

εγκαταλειμμένα, καθώς και αυτών που τελούν υπό μεσεγγύηση, ως ανήκοντα σε υπηκόους εχθρικών κρατών, εφόσον αυτά πριν από την κτήση είχαν καταληφθεί ως εγκαταλειμμένα ή είχαν τεθεί υπό μεσεγγύηση.

ιγ) Κατά το χρόνο άρσης της απαγόρευσης, εφόσον πριν από την κτήση έχει απαγορευθεί με νόμο η εκποίηση των κτημάτων ή η σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά.

ιδ) Κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 11, που δηλώνονται ως εν μέρει εισπράξιμες.

ιε) Κατά το χρόνο είσπραξης, προκειμένου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, καθώς και δικαιώματα για χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικό σήμα.

ιστ) Κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του δικαστηρίου που εγκρίνει τη λογοδοσία, προκειμένου για την περιουσία της αλλοδαπής, η οποία φορολογείται στην Ελλάδα. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη δημοσίευση της απόφασης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

ιζ) Κατά το χρόνο λήξης της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1913 έως και 1922 του Α.Κ..

ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχεύσαντα. Για τα κληρονομιαία στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της πτώχευσης επιδίδεται δήλωση και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί. Μετά το τέλος της πτωχευτικής διαδικασίας, γίνεται οριστική εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

ιθ) Κατά το χρόνο απόδοσης ή παραχώρησης των ακινήτων ή καταβολής του χρηματικού ανταλλάγματος σε δικαιούχους κληρονόμους πολιτικού πρόσφυγα κατά τις διατάξεις του ν.1540/1985 (ΦΕΚ 67 Α'). Αντικείμενο φορολογίας, στην περίπτωση αυτή, είναι το ακίνητο που αποδίδεται ή παραχωρείται ή το χρηματικό ανάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς.»

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος κατά τον οποίο η προσφεύγουσα απέκτησε το υπό κρίση περιουσιακό στοιχείο, ήτοι η, άλλως ο χρόνος κατά τον οποίον έλαβε γνώση του ως άνω περιουσιακού στοιχείου, ήτοι η

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις και ειδικώς αυτές που χορηγούν φορολογικές απαλλαγές είναι στενά ερμηνευτέες (ΣτΕ 2312/1992).

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που υπάγονται στο άρθρο 7 του ίδιου ως άνω νόμου και για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση μετατίθεται αυτοδίκαια από το νόμο.

Επειδή η κληρονομούμενη η οποία απεβίωσε την 07-04-2018 κατέστησε εκ διαθήκης κληρονόμο (με τη με αριθ. και ημερομηνία δημοσίευσης διαθήκης τηνστο Ειρηνοδικείο) την προσφεύγουσα, η οποία υπέβαλε τη με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και τη με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή εν προκειμένω, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος θανάτου, ήτοι η 07-04-2018, καθώς η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει σε καμία από τις εξαιρέσεις του άρθρου 7 με τις οποίες μετατίθεται ο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη 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 η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης με αποτέλεσμα να στερηθεί η ίδια του δικαιώματός της να εκφράσει τις απόψεις της.

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδόθηκε κατόπιν της με αριθ.συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η ίδια η προσφεύγουσα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κω και όχι κατόπιν ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

« 1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α , Β και Γ . Στην Α κατηγορία υπάγονται: [...] Στη Γ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός. [...]

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλίμακια	Συντελεστής	Φόρος	Φορολογητέα	Φόρος

(σε ευρώ)	κλιμακίου (%)	κλιμακίου (σε ευρώ)	περιουσία (σε ευρώ)	που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	—	—	6.000	—
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο φόρος που προέκυψε βάσει της δήλωσής της είναι λανθασμένος και ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας. Επιπλέον, ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε σε αυτήν ποσό 210,60 € το οποίο δεν διευκρινίζεται πως προέκυψε και ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (ημερομηνία δημοσίευσης διαθήκης) της η οποία απεβίωσε την 07-04-2018, υπέβαλε τη με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε την πλήρη κυριότητα ακινήτου εντός του οικισμού, συνολικής αξίας 124.132,04 €. Από την ως άνω δήλωση προέκυψε φόρος κληρονομιάς ποσού 28.839,61 € ο οποίος εξοφλήθηκε με τμηματικές καταβολές. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε χρηματική κατάθεση σε τράπεζα αλλοδαπής ποσού 255.629,49 €. Βάσει της ως άνω συμπληρωματικής δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία προέκυψε φόρος κληρονομιάς ποσού 87.965,00 € πλέον προσαυξήσεων ποσού 37.886,53 €, ο οποίος εξοφλήθηκε την 30-10-2023.

Σημειώνεται ότι στην ως άνω πράξη αναγράφεται εκ προφανούς παραδρομής το ποσό των 210,60 € το οποίο δεν έχει ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό του προκύψαντος φόρου των 87.965,00 €.

Επειδή με βάση τα ως άνω, η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 379.761,53 € (124.132,04 € + 255.629,49 €) και λαμβάνοντας υπόψη τις φορολογικές κλίμακες όπως προσδιορίζονται στο άρθρ. 29 του ν. 2961/2001 και ότι η προσφεύγουσα δεν είχε κάποια συγγενική σχέση με την θανούσα (Γ' κατηγορία- εξωτικός) ο αναλογών φόρος προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ')	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΤΟΚΟΙ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟΥ (87.965,00 € X 0,73% X 59 ΜΗΝΕΣ)	ΣΥΝΟΛΟ
379.761,53 €	116.804,61 €	28.839,61 €	87.965,00 €	37.886,53 €	125.851,53 €

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς υπολογίστηκε ο αναλογών φόρος για την προσφεύγουσα με βάση τα στοιχεία που η ίδια δήλωσε στις σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της αβασίμως προβάλλονται.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κω, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2018**

Υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του ν. 2961/2001: 87.965,00 €

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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.