



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 11-03-2024

Αριθμός Απόφασης: 663



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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).

δ. Την 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 1069/04-03-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ αριθμ. **ΕΞ 2023 ΕΜΠ/20-10-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του στην με αρ. πρωτ./25-08-2023 αίτηση βάσει του άρθρου 63B του ΚΦΔ για ακύρωση της αριθμ./29-05-2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, από την ίδια υπηρεσία.**
5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./29-05-2023 πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου του επιβλήθηκε σε βάρος της, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **7.667,54€**, ενώ δεν υπολογίστηκαν πρόστιμα και προσαυξήσεις, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **7.667,54€**.

Σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του βάσει της με αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η με αριθμ./09-02-2023 εντολή, με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος του φακέλου κληρονομιάς με αριθμ. Θ –/2012 από το αρχείο της Δ.Ο.Υ., κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 73 και 74 του ν. 2961/2001.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η εκκαθάριση των υπ' αριθμ./05-04-2013,/26-04-2013 και/21-10-2014 δηλώσεων φόρου Κληρονομιάς που υποβλήθηκαν για τον ως άνω φάκελο κληρονομιάς, σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα και τις διατάξεις του αρ. 25 ν. 3842/2010, καθώς και ο προσδιορισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν σε αυτές.

Ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο του διαπιστώθηκε ότι στις 09-11-2012 απεβίωσε στη Θεσσαλονίκη ο, κάτοικος εν ζωή Επανομής Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./03-04-2013 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου και το υπ' αριθμ./03-04-2013 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου, ο κληρονομούμενος συνέταξε την από 26-11-2011 ιδióγραφη διαθήκη που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθ./01-03-2013 πρακτικό δημοσίευσης. Με τη διαθήκη ο διαθέτης όριζε αποκλειστική κληρονόμο του σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία του, τη σύζυγό του

Η εκ διαθήκης κληρονόμος υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις με αριθ./05-04-2013,/26-04-2013 και/21-10-2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Κατά τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών διαπιστώθηκε ότι στην εκκαθάρισή τους, ενώ η κληρονομική μερίδα της συζύγου στο σύνολό της ανερχόταν βάσει της δήλωσης/2014 σε 554.251,06€, μετά την αφαίρεση του απαλλασσόμενου ποσού 400.000,00€, εφαρμόστηκε για το υπόλοιπο της φορολογητέας αξίας των 154.251,06€ από την αρχή το αφορολόγητο ποσό 150.000,00€ της α' κατηγορίας και για το ποσό 4.251,06€ που απέμεινε εφαρμόστηκε ο συντελεστής 1% της κλίμακας της Α κατηγορίας με προκύπτοντα φόρο 42,51€. Αντ' αυτού, η ορθή φορολόγηση του ποσού των 554.251,06€ γίνεται με αφαίρεση των 400.000,00€ ως απαλλασσόμενου, ενώ το υπόλοιπο φορολογητέο ποσό των 154.251,06€ υπάγεται στο γ' κλιμάκιο της Α' κατηγορίας, με εφαρμογή συντελεστή 5% όπως καθορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 14^α του αρ. 25 ν. 3842/2010.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από 29-05-2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, στην οποία αναγράφονται οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα και η διαφορά που προέκυψε στη φορολόγηση της κληρονομικής μερίδας. Βάσει αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./29-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία καταλογίστηκε κύριος φόρος 7.667,54€ που κοινοποιήθηκε στην κληρονόμο, μαζί με την έκθεση, ηλεκτρονικά, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, την 30/05/2023 (ημ/νία ανάγνωσης 17/07/2023) και με συστημένη επιστολή (RE.....GR).

Κατά της πράξης αυτής, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/25.08.2023 αίτηση, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της υπ' αριθμ./29.05.2023 πράξης και τη διαγραφή του φόρου κληρονομιάς που προέκυψε με αυτήν, λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 63 Β του ν. 4987/2022. Επί αυτής εκδόθηκε η με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/20.10.2023 αρνητική απάντηση, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στην προσφεύγουσα την 20.10.2023 και αναγνώστηκε αυθημερόν.

Η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε ως εξής:

Θ –/2012	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
Δηλωθέντα Στοιχεία Ενεργητικού	555.751,06	555.701,06

Χρέη και βάρη – έξοδα κηδείας	-1.500,00	-1.500,00
Αξία λοιπών δηλώσεων (που δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος ελέγχου αλλά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου)	0,00	0,00
Προγενέστερες δωρεές	0,00	0,00
Φορολογητέα αξία	554.251,06	554.201,06
Απαλλαγές (αρ. 25ζ' ν. 2961/2001)	-400.000,00	-400.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	154.251,06	154.201,06*

*Η διαφοροποίηση στη φορολογητέα αξία του ελέγχου προκύπτει από τη διόρθωση εκ παραδρομής πρόσθεσης επιπλέον αξίας κατά την εκκαθάριση της δήλωσης.

Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος υπολόγισε την αξία και τον φόρο ως εξής:

Αρ. 25 παρ. 14 ν. 3842/2010 – Α' κατηγορίας		Φόρος Δήλωσης	Φόρος Ελέγχου	Διαφορά
Φόρος που αναλογεί για αξία 554.201,06€				
400.000,00€	150.000,00		0,00€	
	150.000,00€ X 1%		0,00€	
	100.000,00€ X 5%		0,00€	
154.201,06€ X 5%			7.710,05€	
Κύριος φόρος		42,51€	7.710,05€	7.667,54€
Μείον φόρος δήλωσης			-42,51€	
Υπόλοιπο κύριου φόρου			7.667,54€	
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης αρ. 69§4 ν. 2961/2001			0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ			7.667,54€	7.667,54€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους

- 1) Η διαφορά στον φόρο οφείλεται σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής και όχι της ίδιας. Κατά συνέπεια παραβιάζεται η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο και έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς έχει ήδη υποπέσει στην 3ετή παραγραφή του άρθρου 81§7 του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 64 του ΚΦΔ: 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 65 του ΚΦΔ : Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 63B του ΚΦΔ: 1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

- α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,
- β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.

5. Η διαδικασία του παρόντος άρθρου δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος άρθρου. Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβάλλεται ως λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης λόγος που αναφέρεται στην παρ. 1, δεν χωρεί κατά της ίδιας πράξης και για τον ίδιο λόγο υποβολή αίτησης με βάση την παρ. 2 ή έκδοση πράξης χωρίς αίτηση με βάση την παρ. 3.

6. Με απόφαση του Διοικητή μπορεί να καθορίζονται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του αρ. 30§1 του ν. 4701/2020, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 63B του ΚΦΔ προβλέπεται ότι: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 1 προστίθεται νέο άρθρο 63B στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με τίτλο «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου». Με τη νέα διάταξη τίθενται οι προϋποθέσεις προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε τροποποίηση ή ακύρωση άμεσου προσδιορισμού φόρου ή πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, είτε κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου είτε οίκοθεν, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, για τους λόγους που **περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ήτοι α) για πρόδηλη έλλειψη (ολική ή μερική) φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.** Σε περίπτωση που ως συνέπεια του άμεσου προσδιορισμού ή της πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και πράξη επιβολής προστίμου, η εν λόγω πράξη (ή ο άμεσος προσδιορισμός) ακυρώνεται ή τροποποιείται με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης. Για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η **πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης** να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, **χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις** και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική. Ειδικά για τους επιγενόμενους λόγους εισάγεται ειδική προθεσμία στην περίπτωση που η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης για την ακύρωση ή τροποποίηση. Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση δύναται να

υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Επισημαίνεται ότι η ύπαρξη εκκρεμοδικίας δεν εμποδίζει τη Φορολογική Διοίκηση να εξετάσει περιπτώσεις που καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής του νέου άρθρου 63B. Αντιθέτως, αν οποιοσδήποτε από τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 έχουν προβληθεί στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής και έχουν εξετασθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν επιτρέπεται η εκ νέου προβολή τους μέσω της διαδικασίας του άρθρου 63B. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μπορεί να καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος Περαιτέρω, ως αριθμητικά ή υπολογιστικά λάθη θεωρούνται τα σφάλματα κατά τη διενέργεια μαθηματικού υπολογισμού ή κατά την εκτέλεση αριθμητικής πράξης και όχι η εσφαλμένη επιβολή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο ή η κακή εφαρμογή του νόμου (ΣΤΕ 1115/1988).

Επιπλέον, με τις προτεινόμενες διατάξεις προβλέπεται η προθεσμία εντός της οποίας δύναται να τροποποιηθεί ή ακυρωθεί η πράξη και ειδικότερες προϋποθέσεις που προβλέπονται στα επιμέρους άρθρα. Τέλος, με την έκδοση απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ δύνανται να ορίζονται επιμέρους διαδικαστικά ζητήματα, όπως, ιδίως, η διασφάλιση ότι σε κάθε περίπτωση, εφόσον είτε από την αποδοχή της αίτησης είτε από την έκδοση πράξης με βάση την παρ. 3 του άρθρου 63B τροποποιείται η εικόνα του φορολογούμενου, αυτό θα απαιτείται να απεικονίζεται στα τηρούμενα από την ΑΑΔΕ ηλεκτρονικά συστήματα με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο μέσω των υπαρχουσών δομών.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 25§2 του ν. 2961/2001: 2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α)[...]

ζ) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για τα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του παρόντος, μέχρι του ποσού των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ ανά δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. **Εφόσον παρέχεται η απαλλαγή αυτή, κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύει το πρώτο αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας της ίδιας αυτής παραγράφου και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια.** Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφόσον η έγγραφη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον πέντε (5) ετών.

Επειδή, το άρθρο 28§1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : 1. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29 όπως ίσχυε κατά την παραλαβή της δήλωσης, ήτοι σύμφωνα με την κωδικοποίηση του ν. 3842/2010: «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: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού[...]

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

Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	—	—	150.000	—
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή, με τις υπ' αριθμ./05-04-2013,/26-04-2013 και/21-10-2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. η εκκαθάριση του φόρου έγινε λανθασμένα, καθώς εκ παραδρομής δεν λήφθηκε υπόψη το δεύτερο εδάφιο της περ ζ' της παρ. 2 του αρ. 25 του ν. 2961/2001 και εφαρμόστηκε μόνο το πρώτο εδάφιο με συνέπεια να δοθεί και δεύτερη απαλλαγή στο φόρο σε αντίθεση με την ρητή απαγόρευση του νόμου.

Επειδή αβάσιμα και ανυπόστατα η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης καθώς όπως αναφέρεται και παραπάνω **η εσφαλμένη επιβολή φόρου δεν** συγκαταλέγεται στα υπολογιστικά λάθη του αρ. 63 Β του ΚΦΔ. Εξάλλου, η προσφεύγουσα με το λάθος της

φορολογικής αρχής απαλλάχτηκε από έναν φόρο που όφειλε, ενώ ο όρος «αχρεωστήτως καταβληθέν» αναφέρεται σε φόρο που δεν οφείλεται και λανθασμένα από τη φορολογική αρχή επιβλήθηκε.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το εκ παραδρομής λάθος της φορολογικής αρχής κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν επέβαλε προσαυξήσεις που αφορούν την προκύπτουσα διαφορά φόρου από την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ως ένδειξη χρηστής διοίκησης και προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη στη δημόσια διοίκηση, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος..

Επειδή, με τον δεύτερο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της **αριθμ./29-05-2023** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία δεν περιλαμβάνεται στις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις. Ωστόσο, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι έμμεσα με τον ισχυρισμό αυτό την προσβάλλει, τότε η προσβολή αυτής είναι απαράδεκτη, λόγω της παρέλευσης της προθεσμίας των 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, όπως ορίζεται στο αρ. 63 του ΚΦΔ, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς.

Επειδή κανένας από τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει στην εξεταζόμενα πεδία του αρ. 63B, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται ως άνευ αντικειμένου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-11-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως άνευ αντικειμένου.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.