



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1466

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά της από 19-12-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθμός δήλωσης/19-12-2023 και αριθμός φακέλου Θ -/2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου.

7.Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ. /19-12-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 96.030,11 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 57.618,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 153.648,18 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμό /19-12-2023 (αριθμός φακέλου Θ – /2012) αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα για να δηλώσει το ακίνητο στο οποίο κατέστη εκ διαθήκης κληρονόμος του από 03/10/2012 αποβιώσαντος, με Α.Φ.Μ., σε ποσοστό 50%.

Η υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια φορολογική αρχή έγινε από την προσφεύγουσα την 19/12/2023, μετά την έκδοση του κληρονομητηρίου που εκδόθηκε από το Ειρηνοδικείο την 26/06/2023, με το οποίο έγινε δεκτή η από 16/01/2023 αίτησή της για πιστοποίηση του κληρονομικού δικαιώματος επί της κληρονομιάς του του Προηγήθηκε η αμφισβήτηση του κληρονομικού της δικαιώματος αρχικά με τη ΓΑΚ/ΕΑΚ αγωγή του αδερφού του κληρονομούμενου περί ακυρότητας της διαθήκης, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση οριστικής απόφασης για την ίδια το 2019. Το ίδιο έτος ασκήθηκε κατά της απόφασης έφεση που επίσης απορρίφθηκε και ακολούθησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Αρείου Πάγου, ο οποίος εξέδωσε την υπ' αριθ. /2021 τελεσίδικη απόφαση υπέρ της προσφεύγουσας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την τροποποίηση της υπ' αριθ. /19-12-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με τη διαγραφή του προστίμου που της επιβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η πράξη πάσχει αοριστίας και αιτιολογίας δεδομένου ότι δεν αναφέρει ποιο μέρος του καταλογιζόμενου ποσού, ύψους 153.648,18 ευρώ, αφορά τον κύριο φόρο και ποιο μέρος αφορά το πρόστιμο, δεν κάνει μνεία στις εφαρμοζόμενες διατάξεις ούτε αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση.

2. Η επιβολή του προστίμου, που εικάζει ότι αφορά την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, είναι παράνομη και καταχρηστική αφού έγινε μέσα σε διάστημα έξι μηνών από την έκδοση του κληρονομητηρίου, το οποίο έλαβε μετά τη λήξη της δικαστικής διαμάχης για το κληρονομούμενο ακίνητο. Η δικαστική διαμάχη ήταν άλλωστε και η αιτία που δεν προέβη νωρίτερα στην υποβολή της δήλωσης, αφού ενεχόταν ο κίνδυνος να έχει καταβάλει τον φόρο και στη συνέχεια να έχανε το ακίνητο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του ν.2961/2001 (Κώδικας φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια) ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από τον νόμο» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«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.

[...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 «Κατάταξη φορολογουμένων – φορολογικές κλίμακες» 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΄. [...] 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΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος 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 σύμφωνα με το άρθρο 62 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του ν.2961/2001, όπως ίσχυε την ημερομηνία θανάτου κληρονομούμενου, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Έναρξη προθεσμίας δήλωσης» 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,

γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.

[...]

Επειδή με το άρθρο 75 «Πρόσθετοι φόροι» γίνεται παραπομπή για το ζήτημα των πρόσθετων φόρων στις διατάξεις του ν.2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση 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,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Πεδίο εφαρμογής» του ν.4987/2022, με έναρξη ισχύος την 01/01/2014, ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

[...]

δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 15 και 22 του άρθρου 70 «Μεταβατικές Διατάξεις» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«15. 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 Κώδικα, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται από την 1η.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

[...]

22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.
γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. [...]

Επειδή με βάση το άρθρο 32 «Διοικητικός προσδιορισμός του φόρου» του ν.4987/2022 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.
3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον 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 με την εγκύκλιο Ε.2162/2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση

ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:
α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή
β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου πρέπει να ακυρωθεί γιατί δεν περιλαμβάνει επαρκή αιτιολογία ώστε να τεκμηριώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής προστίμου.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε μετά την εκκαθάριση της υπ' αριθ./19-12-2023 (αριθμός φακέλου Θ -/2012) δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η ίδια στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκείμενου να δηλώσει την κληρονομιάα περιουσία στην οποία εγκαταστάθηκε κληρονόμος εκ διαθήκης, μετά τον θάνατο του

Επειδή η φορολογική αρχή, για τον προσδιορισμό του φόρου βασίστηκε στην αξία του ακινήτου όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα και περαιτέρω στο σώμα της πράξης αναγράφεται στο σημείο του κύριου φόρου ο νόμος βάσει του οποίου υπολογίστηκε αυτός και η κατηγορία στην οποία ανήκει η σχέση της προσφεύγουσας με το κληρονομούμενο, για φορολογικούς σκοπούς, και επισημαίνεται με τη λέξη «πρόσθετος» το ποσό του προστίμου.

Ως εκ τούτου, βάσει των ως άνω διατάξεων, δεν ήταν αναγκαία η αναγραφή ειδικής αιτιολογίας, που αποτελεί συστατικό στοιχείο των διορθωτικού και όχι του διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος λόγος της προσφεύγουσας.

Επειδή με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η δήλωση δεν πρέπει να θεωρηθεί εκπρόθεσμη αφού αφενός μεν υποβλήθηκε μέσα σε έξι μήνες από την έκδοση του κληρονομητηρίου, αφετέρου πριν την έκδοση του κληρονομητηρίου το ακίνητο ήταν επίδικο οπότε στην περίπτωση υποβολής της δήλωσης πριν την έκβαση της δικαστικής διαμάχης θα διακινδύνευε να πληρώσει τον φόρο και αργότερο να απωλέσει την κυριότητα του ακινήτου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2961/2001 προβλέπεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μετατίθεται στην περίπτωση που το αντικείμενο της κληρονομιάς καθίσταται επίδικο μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, οπότε η νέα προθεσμία αρχίζει από την οριστική λήξη της επιδικίας, αλλά μόνο εφόσον ο κληρονόμος δεν έχει αποκτήσει τη νομή του αντικειμένου.

Επειδή βάσει της ως άνω διάταξης έπεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης παραμένει η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών και Δωρεών, στην περίπτωση που ο κληρονόμος αποκτά τη νομή του αντικειμένου της κληρονομιάς πριν την έναρξη της επιδικίας, οπότε και η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς αρχίζει είτε με τη δημοσίευση της διαθήκης είτε με τον θάνατο του κληρονομούμενου εφόσον δεν υπάρχει διαθήκη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, παράγραφος 2, περιπτώσεις α και β.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η έναρξη της επιδικίας ως προς το κληρονομικό δικαίωμα της προσφεύγουσας έγινε με την κατάθεση της με/2015 αγωγής του, αδερφού του κληρονομούμενου, ενώπιον

του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, που σημαίνει ότι από τη δημοσίευση της διαθήκης που έγινε το 2013 μέχρι και την κατάθεση της αγωγής το 2015 δεν υπήρχε αμφισβήτηση του κληρονομικού δικαιώματος της προσφεύγουσας.

Επειδή επί σειρά σχεδόν δύο ετών η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομίας αλλά και να εκδώσει κληρονομητήριο, όπως έκανε το 2023, παρότι το τελευταίο δεν είναι προαπαιτούμενο για την παραλαβή και εκκαθάριση της δήλωσης από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η μοναδική περίπτωση κατά την οποία η μη υποβολή δήλωσης εντός εξαμήνου από τη δημοσίευση της διαθήκης δε θα επέσυρε για την προσφεύγουσα την επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής είναι η απόδειξη από μέρους της ότι δεν είχε τη νομή του ακινήτου μέχρι αυτό να καταστεί επίδικο.

Επειδή σε κανένα σημείο της υπό κρίση προσφυγής δεν επικαλείται τη μη κτήση της νομής του κληρονομαίου ακινήτου κατά το κρίσιμο ως άνω διάστημα ενώ από τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή δικαιολογητικά, Ε1 φορολογικού έτους 2022 και ΕΝΦΙΑ 2022, δεν προκύπτει μεν η είσπραξη ενοικίου ή ο καταλογισμός ΕΝΦΙΑ για το επίμαχο ακίνητο, ωστόσο αυτό σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ότι δεν είχε τη νομή του ακινήτου, ήτοι, επί παραδείγματι, ότι δεν προσποριζόταν οφέλη από την εκμετάλλευσή του μεταξύ των ετών 2013 – 2015.

Επειδή επομένως η προσφεύγουσα, που έφερε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν ότι δε νεμόταν το αντικείμενο της κληρονομίας μέχρι την έναρξη της επιδικίας που έθεσε υπό αμφισβήτηση το κληρονομικό της δικαίωμα, ορθώς θεωρήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ως χρόνος γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου και αφετηρία της εξαμήνης προθεσμίας για υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομίας η ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης.

Επειδή κατά τα προβλεπόμενα με την παράγραφο 15 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Δ. για υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις μέχρι την 31/12/2013 επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 αντί προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κώδικα, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα που υπολογίζεται από την 1η.1.2014, εφόσον αποτελεί επιεικέστερη κύρωση.

Επειδή εν προκειμένω ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν.2523/1997 είναι λιγότερο δυσμενής για την προσφεύγουσα επιβλήθηκε αυτός έναντι του προστίμου του άρθρου 54 πλέον των τόκων του άρθρου 53, ωστόσο δεδομένου ότι δε μπορεί ο πρόσθετος φόρος να ξεπερνά το 60% του κύριου φόρου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, το ποσό που υπολογίστηκε τελικά είναι: $96.030,11 * 60\% = 57.618,07$ ευρώ.

Ως εκ τούτου κρίνεται ορθός ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου και απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./19-12-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου:

Κύριος φόρος: 96.030,11 ευρώ

Πρόσθετος φόρος: 57.618,07 ευρώ

Σύνολο: 153.648,18 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.