



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10-
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 23-07-2024

Αριθμός Απόφασης: 1758

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) με ΑΦΜ και β), **ΑΦΜ**, κατοίκων

....., επί τη οδού, υπό της ιδιότητας των ασκούντων τη γονική μέριμνα και επιμέλεια της ανήλικης κόρης τους με ΑΦΜ, κατά της αριθμ. /22-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των ως άνω προσφευγόντων, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /22-02-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 10.514,28€, πλέον πρόσθετοι φόροι αρ. 58 παρ. 1 περ. γ, ν. 4987/2022, ποσού 5.257,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.771,42€

Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η αρ. /29-05-2023 εντολή ελέγχου με σκοπό την επαλήθευση της ακρίβειας της αρ. /12-12-2017 (Θ. /2017) δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε από τους κληρονόμους της, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 .

Η, κάτοικος εν ζωή στην οδό στην, με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., απεβίωσε στις 19-08-2017 καταλείποντας ως κληρονόμους της, σύμφωνα με την αριθμό /22-02-2017 διαθήκη (αριθ. /25-09-2017 Πρακτικό Δημοσίευσης Δημόσιας Διαθήκης από το Ειρηνοδικείο), τους: α) (αδερφή), β) (αδερφός), γ) (ανιψιά), δ) (ανιψιά), ε) (ανιψιά), στ) (ανιψιά).

Στις 12-12-2017 κατατέθηκε η με αριθμό /2017-Θ /2017 δήλωση κληρονομιάς της ως άνω κληρονομούμενης, από τους κληρονόμους,, και Οι κληρονόμοι και ούτε δήλωση κληρονομιάς κατέθεσαν, ούτε αποποιήθηκαν της κληρονομιάς.

Σύμφωνα με τα δεδομένα της με αριθ./22-02-2017 διαθήκης, η κληρονομούμενη άφησε στην ποσοστό δεκαεννέα κόμμα δέκα τοις εκατό (19,10%) εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο στη συνοικία «.....» της πόλης έκτασης δύο χιλιάδων εκατόν έντεκα τετραγωνικών μέτρων (2.111 τ.μ.). Η αξία της κληρονομητέας περιουσίας από τον έλεγχο προσδιορίστηκε σε 58.571,40€ και με βάση την κατηγορία συγγενειάς της με τη θανούσα, η οποία εντάσσεται στην Γ κατηγορία, ο αναλογών φόρος προσδιορίστηκε στα 10.514,28€.

Της οριστικής πράξης προηγήθηκε το αρ./08-12-2023 σημείωμα διαπιστώσεων των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου (αρ. 28 του ν. 4987/2022) με συνημμένη την αρ./08-12-2023 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς δίνοντάς της προθεσμία είκοσι (20) ημερών για υποβολή απόψεων ως προς τις διαπιστώσεις ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες με το αρ. πρωτ./27-12-2023 υπόμνημα ανέπτυξαν τις απόψεις τους, το οποίο όμως κατά την κρίση του ελέγχου δεν προσέδωσε κανένα νέο στοιχείο και κατά συνέπεια δεν ανέτρεψε τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατέθηκαν στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων οπότε και προχώρησε στην έκδοση του αρ./22-02-2024 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2017.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθεί η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένως καταλογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά στην ανήλικη κόρη τους, διότι ως ανήλικη έχει το δικαίωμα όταν ενηλικιωθεί, είτε να αποδεχθεί την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής είτε να το αποποιηθεί.
- Σε κάθε περίπτωση το επιβληθέν πρόστιμο ύψους 5257,14€ παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι η κόρη τους ως μαθήτρια δεν έχει καθόλου εισοδήματα.
- Παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, καθώς ουδέποτε έλαβαν αντίγραφο της εντολής ελέγχου καθ' οιονδήποτε τρόπο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

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 του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§1 ν. 2961/2001: 1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους εννέα (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63§2 ν. 2961/2001: 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 σύμφωνα με το αρ. 34 του ν.4987/2022 : 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 παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή στον Αστικό Κώδικα ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1847§1 εδ α΄ Α.Κ. : « Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της».

Άρθρο 1848 του ΑΚ : «Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στον γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας. Για αποποίηση που γίνεται με αντιπρόσωπο απαιτείται ειδική πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο[...]»,

Αρ. 1527 του ΑΚ : «Η κληρονομία που επάγεται στο ανήλικο τέκνο θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτή πάντοτε με το ευεργέτημα της απογραφής, και το τέκνο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 1912, δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα αυτό. Τρίτοι, που έχουν έννομο συμφέρον, μπορούν να αξιώσουν από τον γονέα, ο οποίος έχει τη διοίκηση, να συντάξει απογραφή μέσα σε τέσσερις μήνες το βραδύτερο».

Αρ. 1510 του Α.Κ. : «Η μέριμνα για το ανήλικο τέκνο είναι καθήκον και δικαίωμα των γονέων (γονική μέριμνα), οι οποίοι την ασκούν από κοινού. Η γονική μέριμνα περιλαμβάνει την επιμέλεια του προσώπου, τη διοίκηση της περιουσίας και την εκπροσώπηση του τέκνου σε κάθε υπόθεση ή δικαιοπραξία ή δίκη που αφορούν το πρόσωπο ή την περιουσία του.»

Αρ. 1902: «Όσο ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληρονομία, μπορεί να δηλώσει ότι την αποδέχεται με το ευεργέτημα της απογραφής. Η δήλωση γίνεται στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας. Η δήλωση αποδοχής θεωρείται ότι έγινε με το ευεργέτημα της απογραφής, αν ο κληρονόμος είναι πρόσωπο για το οποίο η αποδοχή της κληρονομίας γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής».

Αρ. 1903 : «Ο κληρονόμος με απογραφή οφείλει να τελειώσει την απογραφή της κληρονομικής περιουσίας μέσα σε τέσσερις μήνες αφότου γίνει η δήλωση του προηγούμενου άρθρου».

Αρ. 1912 του ΑΚ : « Σε περίπτωση προσώπων ανίκανων ή με περιορισμένη ικανότητα για δικαιοπραξία, για τα οποία η αποδοχή της κληρονομιάς γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής, έκπτωση από το ευεργέτημα, επειδή δεν συντάχθηκε απογραφή επέρχεται αν μέσα σε έναν χρόνο, αφότου τα πρόσωπα έγιναν απεριορίστως ικανά, δεν έκαναν την απογραφή.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 35 του ν. 4786/2021 (ΦΕΚ Α΄ 43/23.3.2021) : «Κατά την αληθή έννοια του άρθρου 1912 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ., π.δ. 456/1984, Α΄ 164), ο κληρονόμος που ενηλικιώνεται δικαιούται εντός της ετήσιας προθεσμίας του άρθρου 1912 ΑΚ να αποποιηθεί την κληρονομία.» Στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρου νόμου αναφορικά με το άρθρο αυτό αναφέρεται μάλιστα ότι: « Με την προτεινόμενη ερμηνευτική ρύθμιση (βάσει του άρθρου 77 του Συντάγματος), αποσαφηνίζεται, προς άρση πάσης τυχόν αμφιβολίας, ότι, εφόσον ο κληρονόμος που ενηλικιώνεται δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα της απογραφής μέχρι τη συμπλήρωση ενός (1) έτους αφότου ενηλικιώθηκε, δικαιούται, εντός της ετήσιας αυτής προθεσμίας του άρθρου 1912 ΑΚ, να αποποιηθεί την κληρονομία.». Συνεπώς σύμφωνα με τα ως άνω της ρύθμισης του αρ. 35, το δικαίωμα αποποίησης της κληρονομιάς δεν δύναται να αποσβεστεί κατά το χρόνο της ανηλικότητας του κληρονόμου, αντιστοίχως και η πλασματική αποδοχή της κληρονομιάς, δεν δύναται να επέλθει κατά τον χρόνο αυτό. Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, σε συνδυασμό με τις προηγούμενες, σε περίπτωση μη συντάξεως απογραφής από τους έχοντες τη γονική μέριμνα ανηλίκου κληρονόμου, το σχετικό δικαίωμα περιέρχεται στον ενηλικιούμενο κληρονόμο, ο οποίος οφείλει, με την απειλή εκπτώσεως από το ευεργέτημα, να συντάξει την απογραφή εντός έτους από την ενηλικίωσή του. Εφόσον, επομένως, στην περίπτωση αυτή ο ενηλικιούμενος κληρονόμος δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα της απογραφής, δικαιούται πολλώ μάλλον, εντός της αυτής ετήσιας προθεσμίας, να αποποιηθεί την κληρονομία (ΣτΕ 1884/2015, 371/2014, 2862/2013).

Επειδή με πρόσφατη απόφαση του Αρείου Πάγου (Α.Π. 1496/2023), περί της αναδρομικότητας της διάταξης του αρ. 35 του ν. 4786/2021 κρίθηκε ότι: «Και, τούτο, διότι, η ανωτέρω διάταξη είναι πράγματι ερμηνευτική της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 1912 ΑΚ, κατά τα εκτιθέμενα στη μείζονα σκέψη, διότι, κυρίως, δημιουργήθηκε διάσταση στη νομολογία των δικαστηρίων, αφού επί σειρά ετών ερμηνεύονταν διαφορετικά, όπως αναλύεται παραπάνω, και, συνεπώς, η προαναφερθείσα διάταξη έχει αναδρομική ισχύ, ήτοι ισχύει από την έναρξη της ισχύος της αρχικής διάταξης που ερμηνεύεται (άρθρο 1912 ΑΚ).»

Επειδή η διάταξη αυτή που αφορά τη ρύθμιση της έκπτωσης του ανηλίκου κληρονόμου από το ευεργέτημα της απογραφής είναι ερμηνευτική της προαναφερθείσας διατάξεως του άρθρου 1912 ΑΚ και έχει ήδη κριθεί νομολογιακά ότι μπορεί να αναδράμει σε χρονικό διάστημα πριν την ισχύ του ν. 4786/2021 κατά τα άρθρα 77§2 και 93§4 του Συντάγματος κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση λανθασμένα η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σε βάρος της κληρονόμου, η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει ενηλικιωθεί και συνεπώς δεν έχει συμπληρωθεί ο χρόνος της νόμιμης προθεσμίας για τυχόν εμπρόθεσμη αποποίηση της κληρονομιάς από την θανούσα

Επειδή λόγω αποδοχής του πρώτου ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /27-03-2024 ενδικοφανούς προσφυγής των:

α) με ΑΦΜ και β), ΑΦΜ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. /22-02-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017:

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	10.514,28€	0,00€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Ν. 4987/2022	5.257,14€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.771,42€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.