



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 26-02-2025

Αριθμός απόφασης: 305

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζιά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), 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 του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /30-09-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φάκελος Θ-...../2021), καθώς και κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης προς την προαναφερόμενη πράξη.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την με αριθμό/30-09-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 997,90€.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Στις 22-04-2021 απεβίωσε ο με ΑΦΜ, ο οποίος κατέλιπε μοναδικούς εξ αδιαθέτου κληρονόμους τα πέντε (5) τέκνα του και τη σύζυγό του, η τελευταία ωστόσο, δυνάμει της υπ' αρ./2021 δήλωσης αποποίησης της κληρονομίας, προέβη σε εμπρόθεσμη αποποίηση της κληρονομίας. Οι λοιποί κληρονόμοι αποδέχθηκαν την κληρονομιά περιουσία επ' ωφελεία απογραφής, για την οποία συντάχθηκε η υπ' αρ./17-03-2022 απογραφή ενεργητικού και παθητικού κληρονομιάς περιουσίας του ανωτέρω αποβιώσαντος. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./17-03-2022 απογραφή κληρονομίας της συμβολαιογράφου, το σύνολο του ενεργητικού της κληρονομίας ανέρχεται στο ποσό των 454.985,52€ και το σύνολο του παθητικού της κληρονομίας αποτιμήθηκε στο ποσό των 2.467.930,58€. Όπως προκύπτει από την ως άνω απογραφή, το ποσό του παθητικού αναλύεται ως εξής: 29.937,79€ ως οφειλή προς την Εθνική Τράπεζα, 272.291,52€ ως οφειλή προς την Αγροτική Τράπεζα υπό εκκαθάριση, 25.494,38€ ως οφειλή προς το Ελληνικό Δημόσιο και 2.140.206,90€ ως οφειλή προς την “.....”, η διαχείριση της οποίας έχει ανατεθεί στην εταιρία “.....”.

Με βάση την υπ' αριθμ./24-05-2024 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας του προσφεύγοντα εξεδόθη η υπ' αριθμ./27-05-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, ποσού 3.181,17€. Δυνάμει της υπ' αριθμ./24-07-2024 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομίας του προσφεύγοντα εξεδόθη η υπ' αριθμ./19-09-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, με την οποία το ποσό μειώθηκε σε 1.373,47€, καθώς προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία των χρεών όπως αυτά αναγράφονται στην απογραφή της κληρονομίας. Στη συνέχεια εξεδόθη η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./30-09-2024

πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία μειώθηκε εκ νέου το ποσό σε 997,90€. Η πράξη αυτή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 10-10-2024 και αναγνώστηκε την ίδια μέρα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία καταλογίστηκε φόρος 997,90€, επικαλούμενος ότι η οφειλή από την τριτεγγύηση των δανείων αποτελεί και αυτή βέβαιη και εκκαθαρισμένη οφειλή, ιδιαίτερα που ο κληρονομούμενος είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα της διζήσεως, και πρέπει να συμπεριληφθεί στο παθητικό της κληρονομιαιάς περιουσίας. Η φορολογική αρχή παράνομα, κατά παράβαση της εύρυθμης διοίκησης, των κανόνων της χρηστής διοίκησης, καταχρηστικά και άνευ αιτιολογίας επέβαλε την προσβαλλόμενη πράξη, χωρίς να υπολογίσει στο παθητικό της κληρονομιάς, ποσά για εγγυήσεις δανείων που έλαβε η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, από την Τράπεζα Πειραιώς, όπου η τελευταία μεταβίβασε στην εταιρεία «.....», το χαρτοφυλάκιο των απαιτήσεων της και πιστώσεων προς οφειλέτες, των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες.

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 21§1,3,5 του ν. 2961/2001: 1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

Β[...]

Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 69§4 του ν. 2961/2001: 4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του

φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 100 του ν. 2961/2001: Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο. Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση. Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23§1 του 5104/2024: 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§3 του ν. 5104/2024 : «3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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. **Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου 5104/2024, 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, ο προσφεύγων στρέφεται έμμεσα και κατά της υπ' αριθμ./19-09-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, καθώς με την εκκαθάριση της υπ' αριθμ.

...../24-07-2024 προέκυψε η ως άνω πράξη και με την πράξη αυτή απορρίφθηκε το δάνειο του κληρονομούμενου στο οποίο ήταν εγγυητής και όχι πρωτοφειλέτης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε οίκοθεν από τη Δ.Ο.Υ. για διόρθωση σε λάθος υπολογισμό της κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ./24-07-2024 βάσει του αρ. 100 του ν. 2961/2001

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 & 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 37§1,2 περ. γ' του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...»

Επειδή η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./19-09-2024 και/30-09-2024, χωρίς να υπάρξει αιτιολογία για την απόρριψη ορισμένων εκ των δικαιολογητικών που προσκόμισε ο προσφεύγων αναφορικά με το παθητικό της κληρονομίας με την υπ' αριθμ./24-07-2024 τροποποιητική δήλωσή του, ήτοι η Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολόγησε την απόρριψη των δικαιολογητικών που αφορούσαν τα δάνεια του κληρονομούμενου ως εγγυητής

Επειδή με βάση τα προεκτεθέντα, συνάγεται ότι η έκδοση και η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης (..../30-09-2024) όσο και της προγενέστερης υπ' αριθμ./19-09-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε, χωρίς την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας του αρ. 36§3 και 76 ΚΦΔ περί αιτιολογίας, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη και η προγενέστερη συμπεροβαλλόμενη είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει και για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του αρ. 72 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται σε περίπτωση τυπικής πλημμέλειας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των με αριθμ...../19-09-2024 και/30-09-2024 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, καλείται δε ο Προϊστάμενος της να εκδώσει νέα πράξη στην οποία να αναφέρει την αιτιολογία της.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.