



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 10 / 02 / 2025

Αριθμός απόφασης: 245

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID:) ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., η οποία κατατέθηκε δια μέσω του με **ΑΦΜ** ως νόμιμος εκπρόσωπος της (εκτελεστής διαθήκης), κατά της με αριθ. /11-09-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και των σχετικών προστίμων, τόκων και προσαυξήσεων, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, , η οποία κατατέθηκε δια μέσω του με **ΑΦΜ**, ως νόμιμος εκπρόσωπος της (εκτελεστής διαθήκης), η οποία υποβλήθηκε 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό/13-5-2024 (αριθ. καταχ./13-05-2024 και αριθμός φακέλου/2022) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να δηλώσει απαίτηση της κληρονομούμενης μητρός της με ΑΦΜ (η οποία απεβίωσε την 16-02-2022), έναντι της εταιρίας «.....», ύψους 105.000,00 €, την οποία κληρονόμησε σε ποσοστό 100% δυνάμει της υπ' αριθ./2019 δημόσιας διαθήκης. Στις 16-09-2024 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ./2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου 10.500,00 €. Καθώς ως δηλωθείσα ημερομηνία φορολογίας είναι η 16-02-2022, καταλογίστηκαν και οι σχετικοί τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ. (ποσού 1.379,70 €) και Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής του αρθ. 54 του ΚΦΔ (ποσού 100,00 €).

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και όπως τροποποιηθεί η προβαλλόμενη πράξη κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διαγραφούν τα σχετικά πρόστιμα, προσαυξήσεις και τόκοι, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα υποβλήθηκαν, καθώς για την δηλωθείσα απαίτηση της κληρονομούμενης μητρός της του, έναντι της εταιρίας «.....», ύψους 105.000,00 €, έλαβε γνώση αυτής λίγες μέρες πριν την απόδοση της η οποία έγινε την 14-11-2023 σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά (σχετ. 5 - 5^α). Ως εκ τούτου τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της περ. θ' του άρθ. 7 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με την οποία η ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της κληρονόμου μετατίθεται από τον χρόνο δημοσίευσης της διαθήκης στον χρόνο εισόδου του χρηματικού ποσού στην κληρονομιά ήτοι την 14-11-2023. Κατά συνέπεια η υποβληθείσα την 13-05-2024 σχετική τροποποιητική δήλωση εμπροθέσμως υποβλήθηκε εντός εννέα (9) μηνών από την είσοδο του κρινόμενου περιουσιακού στοιχείου στην κληρονομιά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 – Επιβολή Φόρου

1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας 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 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:

[.....]

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

[.....]

Άρθρο 62 – Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

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 έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

[.....]

Άρθρο 63 – Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

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,

[.....]

Άρθρο 81 – Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου

1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης όπως αναφερθήκαμε και ανωτέρω, η προσφεύγουσα ως κληρονόμος της μητρός της με ΑΦΜ (η οποία απεβίωσε την 16-02-2022), βάσει της με αριθ. /15-11-2019 Δημόσιας Διαθήκης της, η οποία δημοσιεύθηκε την 17-06-2022 (αριθ. πρακτικού δημοσίευσης /17-06-2023), υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό /13-5-2024 (αριθ. καταχ. /13-05-2024 και αριθμός φακέλου /2022) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να δηλώσει απαίτηση της κληρονομούμενης μητρός της, έναντι της εταιρίας «.....», ύψους 105.000,00 €, την οποία κληρονόμησε σε ποσοστό 100% δυνάμει της ως άνω δημόσιας διαθήκης.

Στις 16-09-2024 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. /2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου 10.500,00 €. Καθώς ως δηλωθείσα ημερομηνία φορολογίας είναι η 16-02-2022, καταλογίστηκαν και οι σχετικοί τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ. (ποσού 1.379,70 €) και Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής του άρθ. 54 του ΚΦΔ (ποσού 100,00 €).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την έκδοση της σχετικής πράξης φόρου κληρονομιάς εσφαλμένα υποβλήθηκαν πρόστιμα, προσαυξήσεις και τόκοι, καθώς για την δηλωθείσα απαίτηση της κληρονομούμενης μητρός της, έναντι της εταιρίας «.....», ύψους 105.000,00 €, έλαβε γνώση αυτής λίγες μέρες πριν την απόδοσης της, η οποία έγινε την 14-11-2023 σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά (σχετ. 5 - 5^α). Ως εκ τούτου τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της περ. θ' του άρθ. 7 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με την οποία η ημερομηνία γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης της κληρονόμου μετατίθεται από τον χρόνο δημοσίευσης της διαθήκης στον χρόνο εισόδου του χρηματικού ποσού στην κληρονομιά ήτοι την 14-11-2023. Κατά συνέπεια η υποβληθείσα την 13-05-2024 σχετική τροποποιητική δήλωση, εμπροθέσμως υποβλήθηκε εντός εννέα (9) μηνών από την είσοδο του κρινόμενου περιουσιακού στοιχείου στην κληρονομιά.

Επειδή, ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφέρουμε ότι με την με αριθ./15-11-2019 Δημόσια Διαθήκη της μητρός της του με ΑΦΜ (η οποία απεβίωσε την 16-02-2022) και δημοσιεύθηκε την 17-6-2022 κι εκδόθηκε το με αριθ./2022 πιστοποιητικό για το κληρονομικό της δικαίωμα του Ειρηνοδικείου (κληρονομητήριο), κατέστη μεταξύ άλλων κληρονόμος σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του συνόλου των μετοχών της εταιρείας «.....», σε ποσοστό 100% επί του συνόλου των υφιστάμενων κατά τον χρόνο σύνταξης της διαθήκης και μελλοντικώς αποκτηθέντων κινητών περιουσιακών στοιχείων της κληρονομούμενης, σε ποσοστό 100% επί του συνόλου οποιωνδήποτε εμπορευμάτων, ενοχικών και οποιασδήποτε άλλης φύσεως αξιώσεων της κληρονομούμενης υφιστάμενων κατά τον χρόνο σύνταξης της διαθήκης και μελλοντικώς γεννηθέντων έναντι οποιουδήποτε.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό εισήχθη στην κληρονομιά την 14-11-2023 και εκ του λόγου αυτού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με την υποβληθείσα τροποποιητική της δήλωση το εν λόγω ποσό περιγράφεται ως «απαίτηση της μητρός της έναντι της εταιρείας «.....» την οποία απαίτηση η προσφεύγουσα κληρονόμησε κατά 100% από την αποβιώσα μητέρα δυνάμει της υπ'αριθμ...../2019 Δημόσιας Διαθήκης.

Ωστόσο από την πλευρά της δεν έχει τεθεί καμία σχετική πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι όντως η εν λόγω απαίτηση της δημιουργήθηκε μεταγενέστερα και δεν ήταν υφιστάμενη κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς όπως προκύπτει από τα ανωτέρω αναφερόμενα στην διαθήκη η προσφεύγουσα κληρονομεί τόσο υφιστάμενες όσο και μελλοντικές απαιτήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και εκ του λόγου αυτού δεν δύναται να θεωρηθεί ως εμπρόθεσμη η υπό κρίση υποβληθείσα δήλωση καθώς υποβλήθηκε πέραν της προβλεπόμενης προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 62 1^α και 63 παρ.2β 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 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νόμοι, 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 από **11-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:)
ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία
κατατέθηκε δια μέσω του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αριθ.
...../2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής δωρεάς, της
Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής της από 13-05-2024
και με αριθμ...../2024 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα
απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2024

ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ Ποσό: **10.500,00 €.**
(Ως η με αριθ. /2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, της
Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3**

ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ

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.