



Αθήνα, 26/02/2025

Αριθμός απόφασης: 429

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. Θ-...../04-10-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της

Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, με ημερομηνία φορολογίας 11/05/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

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

Επί της από 04/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Θ-...../04-10-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, με ημερομηνία φορολογίας 11/05/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 38.262,74 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 22.957,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **61.220,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της από 28/08/2024 και με αριθμ./2024 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων σε συμπλήρωση της από 03/04/2023 και με αριθμ./2023 αρχικής δήλωσης. Ο εν λόγω φόρος κληρονομιάς που προσδιορίστηκε βάσει της παραπάνω δήλωσης για τον προσφεύγοντα αφορά την ιδιότητά του ως εκ διαθήκης κληρονόμου του, ΑΦΜ ο οποίος απεβίωσε στις 11/05/2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ολικά η ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Θ-...../4.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής αναφορικά με το ποσό του πρόσθετου φόρου ποσού 22.957,64 ευρώ, άλλως να τροποποιηθεί αυτή με σκοπό τον ορθό επαναπροσδιορισμό του πρόσθετου φόρου που του επιβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου, άλλως κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου, διότι κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 περ. γ' του ν. 2961/2001, η φορολογική του υποχρέωση προς υποβολή φόρου κληρονομιάς γεννήθηκε στις 10/01/2023, όταν δηλαδή, με την υπ' αριθμ./2023 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, διορθώθηκε το διατακτικό της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του ίδιου Δικαστηρίου. Η ως άνω υπ' αριθμ./2019 απόφαση, που επικυρώθηκε και με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, είχε κάνει δεκτή την αγωγή του, αναγνωρίζοντας την ακυρότητα της από 24/11/2013 και δημοσιευθείσας στις 29/09/2015 (μεταγενέστερης) διαθήκης του ως άνω κληρονομούμενου που εγκαθιστούσε κληρονόμο έτερο πρόσωπο και όχι τον ίδιο, ο οποίος είχε εγκατασταθεί κληρονόμος με την από 15/06/2003 διαθήκη που είχε δημοσιευθεί στις 13/02/2015, σύμφωνα με το/2015 Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου Ειδικότερα, με τη δημοσίευση της παραπάνω μεταγενέστερης διαθήκης που εγκαθιστούσε ως κληρονόμο την και την Ιερά «.....» και όχι τον ίδιο, η από 15/06/2003 διαθήκη καταργήθηκε λόγω ανάκλησης

σύμφωνα με τα άρθρα 1763 περ. 1 και 1764 παρ. 1 του Αστικού Κώδικα, και, επομένως, δεν είχε καμία υποχρέωση περί υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αφού είχε απωλέσει το εκ διαθήκης κληρονομικό του δικαίωμα. Μόνο μετά τη δημοσίευση της ως άνω υπ' αριθμ./2023 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέστη δυνατή η επέλευση των εννόμων αποτελεσμάτων της αναγνώρισης της ακυρότητας της μεταγενέστερης διαθήκης λόγω πλαστότητας, ήτοι η κατάργησή της και η επαναφορά των εννόμων συνεπειών της αρχικής διαθήκης που τον εγκαθιστά κληρονόμο. Κατά συνέπεια, η εννεάμηνη προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκκίνησε την επομένη της δημοσίευσης της ως άνω απόφασης, με τη λήξη της σχετικής επιδικίας, ήτοι την 10/01/2023, και έληξε την 10/10/2023. Επομένως, εφόσον η υπ' αριθμ./2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, κατόπιν εκκαθάρισης της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, κατατέθηκε στις 28/08/2024, προκύπτει ότι υποβλήθηκε εκπρόθεσμα κατά 10 μήνες και 18 ημέρες, συνεπώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' του ν.2523/1997, έπρεπε να επιβληθεί ποσοστό πρόσθετου φόρου ύψους 11%, ήτοι 4.208,90 ευρώ, και όχι ποσοστό 60% που τελικώς επιβλήθηκε.

- Η πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του Συντάγματος και της αρχής της νομιμότητας, διότι παρανόμως εφαρμόστηκαν διατάξεις του καταργηθέντος ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).
- Η πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου και κατά παράβαση ουσιώδους τύπου, διότι ελλείπει η αιτιολογία, άλλως η επαρκής (ειδική και εμπεριστατωμένη) αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
- Η πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του Συντάγματος, άλλως κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι παραβιάστηκε το δικαίωμά του προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001:

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκα και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2961/2001 ορίζεται:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

.....

2. Η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1193 του Αστικού Κώδικα, δεν εμποδίζει την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2961/2001:

«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται:

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

Επειδή στο άρθρο 7 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τον κρινόμενο χρόνο, σχετικά με τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο, ορίζεται:

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: ...

.....»

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 επίσης και με την Απόφαση ΣΤΕ 1538/1994 (ΔΙΔικ 1995σελ. 771) κρίθηκε ότι κατά την έννοια του άρθρου 7 περ. γ' του Ν.Δ. 118/1973, (αντίστοιχα άρθρου 7 ν.2961/2001) επιδικία περί το κληρονομικό δικαίωμα, η οποία, συντρεχουσών και των λοιπών όρων του νόμου, επάγεται μετάθεση του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως, είναι η προκαλούμενη από τρίτο, αμφισβητούντα το δικαίωμα του φερομένου ως κληρονόμου, και όχι η εκ μέρους αξιούντος κληρονομικό δικαίωμα επιδίωξη δικαστικής εις βάρος άλλων αναγνώρισεως του εν λόγω δικαιώματος (βλ. για όλα τα ανωτέρω Ιω. Γ. Φωτόπουλο, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Α ' Τόμος, Αθήνα 2013, σελ. 245 — 246).

Επειδή, επιπροσθέτως, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 1133/2011, ΣτΕ 2623/2008, ΔΠρ Θεσσαλ. 4862/1999) ότι αυτός που επικαλείται ότι δε βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομίας δικαιώματά του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 1 του ν. 2961/2001:

«**Α. Υπόχρεοι σε δήλωση**

1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.

.....»

Επειδή στο άρθρο 62 παρ. 1 του ν. 2961/2001, όπως αυτό ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας της υπό κρίση υπόθεσης, ορίζεται:

«**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 παρ. 2 του ν. 2961/2001:

«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 το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,
- δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,
- ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,
- στ) από την αναγνώρισή τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,
- ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ν. 5104/2024 (νέος ΚΦΔ)

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α ' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή στο άρθρο 70 παρ. 22 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«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 στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997, ο οποίος εφαρμόζεται για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών πριν από την 1η.1.2015, ήτοι για υποθέσεις με ημερομηνία θανάτου πριν από την 1η.1.2015, ορίζεται:

«Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι

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

.....

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου

.....

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων είναι εκ διαθήκης κληρονόμος του, ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 11/05/2014. Σύμφωνα με το προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. /13-02-2015 Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου, η εν λόγω από 15/06/2003 διαθήκη δημοσιεύθηκε στις 13/02/2015. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 1, 62 παρ. 1 περ. α' και 63 παρ. 2 περ. β' του ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης, ήτοι έως την 13/08/2015.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν τυγχάνει εφαρμογής η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα διάταξη του άρθρου 7 του ν. 2961/2001 περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας. Ειδικότερα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση β' του εν λόγω άρθρου, καθώς τα αντικείμενα της κτήσης δεν ήταν επίδικα κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, αλλά ούτε και η περίπτωση γ', σύμφωνα με την οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στο χρόνο λήξης της επιδικίας όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου καταστεί επίδικο κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των κληρονομιών αντικειμένων, καθώς από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη στη φορολογική αρχή αλλά και ενώπιον της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι με την αναγνώριση της ακυρότητας ως πλαστής της από 24/11/2013 και με ημερομηνία δημοσίευσης 29/09/2015 διαθήκης που εγκαθιστούσε ως κληρονόμους την «.....», εν επιδικία κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 7 περ. γ' του ν. 2961/2001 τελούσε το κληρονομικό δικαίωμα των παραπάνω εναγομένων, ήτοι της και της ως άνω, ενώ σε κάθε περίπτωση δεν τέθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είχε στην νομή του την κληρονομιά περιουσία, ως το απαιτεί η προαναφερθείσα διάταξη. Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης απορρίπτεται.

Επειδή, δεδομένου ότι ο θάνατος του κληρονομούμενου έλαβε χώρα στις 11/05/2014, ήτοι πριν την 1^η/1/2015, σε σχέση με τις συνέπειες της υπό κρίση εκπρόθεσμης δήλωσης εφαρμόζεται το προγενέστερο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νομοθετικό καθεστώς των άρθρων 1 παρ. 1 περ. α' και 2 παρ. 4 του ν. 2523/1997, δυνάμει των οποίων σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, το δε ποσοστό πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το 60% του οφειλόμενου κύριου φόρου. Επειδή ο προσφεύγων όφειλε, όπως προαναφέρθηκε, να υποβάλει τη δήλωση φόρου κληρονομιάς έως την 13/08/2015 και συνεπώς οι μήνες καθυστέρησης μέχρι την υποβολή της υπ' αριθμ. /2024 δήλωσης στις 28/08/2024 είναι άνω των 60, εφαρμόζεται το ανώτατο επιτρεπόμενο ποσοστό 60%. Ως εκ τούτου, ορθώς κατά την εκκαθάριση της ως άνω εκπρόθεσμης δήλωσης επιβλήθηκε η καταβολή πρόσθετου φόρου ύψους 22.957,64 ευρώ ($38.262,74 \times 60\%$), κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 περ. α' και 2 παρ. 4 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τα άρθρα 86 του ν. 5104/2024 και 70 παρ. 22 του ν. 4987/2022.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«Άρθρο 33 Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 4 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί λόγω παράβασης της υποχρέωσης της Διοίκησης πριν την έκδοση των πράξεων να του κοινοποιήσει σημείωμα διαπιστώσεων ώστε να κληθεί να υποβάλει τις απόψεις του. Ωστόσο, σύμφωνα και με τις ως άνω διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΔ, η διαδικασία αυτή ακολουθείται στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου και όχι όταν εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού φόρου κατόπιν υποβολής δηλώσεων από τους ίδιους τους φορολογούμενους, όπως έγινε στην παρούσα περίπτωση. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, όχι κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε με πρωτοβουλία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά κατόπιν εκκαθάρισης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που υποβλήθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Εξάλλου, στην παράγραφο 4 του άρθρου 65 του ν. 5104/2024 ρητά αναφέρεται ότι για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου, όπως εν προκειμένω ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1 περ. α' και 2 παρ. 4 του ν. 2523/1997, δεν προβλέπεται ο φορολογούμενος να καλείται εγγράφως για να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις. Ως εκ τούτου, σχετικά με την προσβαλλόμενη πράξη και του εξ αυτής προσδιορισθέντος πρόσθετου φόρου, η

αρμόδια Υπηρεσία (ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής) δεν είχε υποχρέωση να καλέσει τον προσφεύγοντα να εκθέσει τις απόψεις του και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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, 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 04/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. Θ-...../04-10-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, με ημερομηνία φορολογίας 11/05/2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	329.058,69
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ - ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ - ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΕΣ	49.673,40
ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	378.732,09
ΦΟΡΟΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	39.246,41
ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	983,67
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	38.262,74
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 60%	22.957,64
ΣΥΝΟΛΟ	61.220,38

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.