



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-02-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 482

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των «..... του, με Α.Φ.Μ.» και «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκων αμφότερων, επί της οδού αρ.

....., ως ασκούντες την γονική μέριμνα του ανήλικου τέκνου τους «.....
....., με Α.Φ.Μ.», κατά: α) της με αριθ. 347Δ/2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και β) της με αριθ./03-10-2022 Ατομικής Ειδοποίησης Χρεών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από 01-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των «..... του, με Α.Φ.Μ.» και της «..... του, με Α.Φ.Μ.», ως ασκούντες την γονική μέριμνα του ανήλικου τέκνου τους «....., με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ./2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, δεν προκύπτει ποσό φόρου κληρονομιάς για καταβολή. Στην ως άνω πράξη περιλαμβάνεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ.(ν. 4987/2022), ποσού 100,00€, το οποίο επεβλήθη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ./2022 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2020).

- Με την με αριθ./03-10-2022 Ατομική Ειδοποίηση Χρεών, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η ταμειακή βεβαίωση του ως άνω οφειλόμενου προστίμου.

Στις 04-04-2020, απεβίωσε η του, η οποία κατέλειπε την κληρονομιά της, με την από 03-04-2014 ιδιόγραφη διαθήκη της, δημοσιευθείσα με το υπ' αριθ./02-02-2021 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Ιλίου.

Στις 30-09-2022, υπεβλήθη από κοινού από τους κληρονόμους η με αριθ./2022 (Θ-...../2020) εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε για κανέναν από αυτούς ποσό φόρου.

Λόγω εκπροθέσμου υποβολής της ως άνω δήλωσης, επιβλήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τα προβλεπόμενα πρόστιμα της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022).

Οι προσφεύγοντες ως ασκούντες την γονική μέριμνα της κληρονόμου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η αυτή, ως ανήλικη, δεν διαθέτει καμία φοροδοτική ικανότητα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στις 28-07-2021 υπεβλήθη ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. η με αριθ. υπόθ./...../2231 Αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εν αναμονή δημοσίευσης δεύτερης διαθήκης, και καθώς η κληρονόμος δεν είχε λάβει ακόμα Α.Φ.Μ.. Λόγω μη ρητής απόρριψης του αιτήματός τους από την Δ.Ο.Υ., θεώρησαν ότι θα αναστελλόταν η υποβολή δήλωσης για μέσα στη νόμιμη εξάμηνη προθεσμία από τη δημοσίευση της δεύτερης διαθήκης, κατά πάγια τακτική σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 62 του ν. 2961/2001, σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερες διαθήκες. - Εξ' άλλου ο φόρος υπολογίζεται άπαξ επί όλων των κληρονομιαίων και όχι τμηματικά για την κάθε διαθήκη.
- Η διοικητική πράξη πρέπει να φέρει αιτιολογία σαφή, ειδική και επαρκή, η έλλειψη της οποίας αποτελεί λόγο ακύρωσής της (παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας), όπως εν προκειμένω. - Παράβαση των άρθ. 25, 20 & 2 του Συντάγματος.
- Μη κλήση σε ακρόαση πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης. - Ακυρότητα αυτής.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας, (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Δ.: «..... η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων.».

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1280/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον υπόχρεο, προκειμένου να γνωστοποιηθεί το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ./03-10-2022 ατομικής ειδοποίησης χρεών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επειδή η εκ τούτης αναφεύμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012), πεδίο εφαρμογής του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι λόγω μη ρητής απόρριψης από την Δ.Ο.Υ. του αιτήματος για παράταση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, θεώρησαν ότι θα αναστελλόταν η υποβολή της δήλωσης για μέσα στη νόμιμη εξάμηνη προθεσμία από τη δημοσίευση της δεύτερης διαθήκης, σύμφωνα με το άρθρ. 62 του ν. 2961/2001, όταν υπάρχουν περισσότερες διαθήκες και διότι ο φόρος υπολογίζεται άπαξ επί όλων των κληρονομιαίων και όχι τμηματικά για την κάθε διαθήκη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 62 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του Ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«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».

(Η φράση «εννέα (9) μήνες» στις περ. α' και β' αντικατέστησε τη φράση «έξι (6) μήνες» με την παρ. Α.5 του άρθρ. 48 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από 01/01/2020, σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθρ. 66 του ίδιου νόμου.)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 63 του ν. 2961/2001 «Έναρξη προθεσμίας δήλωσης», ορίζεται ότι:

«2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α)β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 64 του ν. 2961/2001 «Παράταση προθεσμιών για δήλωση», πριν την κατάργησή της, οριζόταν ότι:

«1. Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παρ. 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 2961/2001 «Παράταση προθεσμιών για δήλωση», όπως ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ορίζεται ότι:

«Η παρ. 1 καταργήθηκε με την παρ. Α.2 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από 01/01/2020, σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθρ. 66 του ίδιου νόμου.

2. Προθεσμίες που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, μπορούν να παρατείνονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, είτε για ολόκληρη τη χώρα είτε για τμήματα αυτής, όταν συντρέχει λόγος ανώτερης βίας.».

Επειδή, με την αιτιολογική της τελευταίας τροποποίησης, καταργούνται διατάξεις (όπως μεταξύ άλλων η παρ. 1 του άρθρ. 64) Επίσης, ορίζεται εννεάμηνη η προθεσμία υποβολής

των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, αντί της μέχρι σήμερα ισχύουσας εξαμήνης προθεσμίας και συνεπώς καθίσταται πλέον μη αναγκαία η δυνατότητα παράτασης της ως άνω προθεσμίας με απόφαση Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (της παρ. 1 του άρθ. 64 του Κώδικα). Για τον λόγο αυτό προβλέπεται η κατάργηση της δυνατότητας παράτασης της προθεσμίας αυτής».

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις (άρθ. 62 & 63 του ν. 2961/2001), ορίζεται ρητά ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβάλλεται μέσα σε εννέα (9) μήνες από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τη διάταξη της παρ. 1 του άρθ. 64 του ν. 2961/2001 «Παράταση προθεσμιών για δήλωση», όπως ίσχυαν, πριν την κατάργησή τους, με την οποία οριζόταν ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ θα μπορούσε να παρατείνει μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο την υποβολή δήλωσης από τη νόμιμη λήξη της προθεσμίας της.

Επειδή, η ανωτέρω διάταξη καταργήθηκε με την παρ. Α.2 του άρθ. 48 του ν. 4646/2019 με ισχύ από 01/01/2020, σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθ. 66 του ίδιου νόμου και από την ίδια αυτή ημερομηνία ισχύει η προθεσμία των εννέα (9) μηνών για υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την ίδια παρ. του ως άνω άρθρου του ν. 4646/2019.

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, στις 04-04-2020, ισχύ έχουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, σε περίπτωση δημοσίευσης δεύτερης διαθήκης, ισχύει και πάλι η προθεσμία των εννέα (9) μηνών από την δημοσίευση της νέας (άρθ. 62 & 63 του ν. 2961/2001). Με την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εκδίδεται νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, με συνυπολογισμό φορολογητέας αξίας περιουσιακών στοιχείων και αναλογούντος φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, η από 03-04-2014 ιδιόγραφη διαθήκη, δημοσιεύθηκε στις 02-02-2021 με το υπ' αριθ. πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου, η δήλωση, για να είναι εμπρόθεσμη, έπρεπε να υποβληθεί μέχρι τις 02-11-2021. Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί είναι νομικά αβάσιμοι, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 62 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: **«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 την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται η κλήση σε ακρόαση για την προσβαλλόμενη διαδικαστική παράβαση που επεβλήθη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της

δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, περί μη κλήσης σε ακρόαση, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 01-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των «..... του, με Α.Φ.Μ.» και «....., με Α.Φ.Μ.», ως ασκούντες την γονική μέριμνα του ανήλικου τέκνου τους «....., με Α.Φ.Μ.».

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό προστίμου: 100,00€.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ

ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.