



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1-6-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1147

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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).

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 με ημερομηνία-**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμόν

πρωτοκόλλου-2018 Πράξης (απάντησης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου-2017 αίτηση της προσφεύγουσας, περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσής της, που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αριθμό δήλωσης-2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμόν-2018 απάντηση της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ.-2017 αίτηση της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε το αίτημά της για αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης που προέκυψε από την υπ' αριθμ./2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία εκδόθηκε σε εκκαθάριση της υπ' αριθμ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2015).

Η προσφεύγουσα κατέστη μοναδική κληρονόμος δυνάμει της από-2015 ιδιόγραφης διαθήκης, του αποβιώσαντος κατά την-2015, ... του και της, η οποία δημοσιεύθηκε νόμιμα με το υπ' αριθμ.-2016 Πρακτικό Δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου και κηρύχθηκε κύρια με την υπ' αριθμ.-2017 πράξη του Ειρηνοδικείου Κατόπιν αυτού, κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-..../2015) - στην οποία δηλώθηκαν ως κληρονομιαία ακίνητα τέσσερα διαμερίσματα ευρισκόμενα στη - από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ποσού 102.121,34€. Περαιτέρω, στις-2017, κατόπιν αίτησης της προσφεύγουσας στο Ειρηνοδικείο, εκδόθηκε το με αριθμό/2017 κληρονομητήριο το οποίο πιστοποιεί ότι η είναι μοναδική κληρονόμος του συνόλου της περιουσίας του αποβιώσαντος του, δυνάμει της από-2015 ιδιόγραφης διαθήκης αυτού.

Με την υπ' αριθμ.-2017 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα ζήτησε την αναβολή του χρόνου γένεσης της ως άνω φορολογικής της υποχρέωσης, καθώς της κοινοποιήθηκε η με αριθμό κατάθεσης-2017, αναγνωριστική αγωγή ακυρότητας της

εν λόγω ιδιόγραφης διαθήκης της αδελφής του αποβιώσαντος, χήρας το γένος

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ.-/.....-2018 πράξης – απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης, καθώς τα κληρονομαία ακίνητα κατέστησαν επίδικα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα κληρονομαία ακίνητα, μετά την επίδοση της αγωγής της εξ' αδιαθέτου κληρονόμου – αδελφής του αποβιώσαντος, με την οποία ζητείται η ακύρωση της διαθήκης, κατέστησαν επίδικα και εξακολουθούν να είναι επίδικα και συνεπώς απαγορευμένα συναλλαγής.
2. Μετά την άσκηση της ως άνω αγωγής υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των κληρονομαίων ακινήτων, αφού αυτά δεν μπορούν να πουληθούν λόγω αμφισβήτησης της κυριότητάς τους.
3. Η προσφεύγουσα, με την επαγωγή στην κληρονομιά, απέκτησε τη νομή και κατοχή των ακινήτων, αλλά μη μπορώντας να τα πουλήσει, τα έσοδα που αυτά της αποφέρουν είναι εξαιρετικά μικρά για να καλύψουν το φόρο κληρονομιάς.
4. Δεν παρήλθε η πενταετία από την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ενώ η υπ' αριθμ. πρωτ.-/.....-2017 αίτηση της προσφεύγουσας με την οποία ζητά την αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, υπεβλήθη πριν από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φόρου, αφού με τον όρο «κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου» ο νομοθέτης δεν εννοούσε την πράξη που εκδόθηκε με την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αλλά την πράξη που εκδίδεται από τη Διοίκηση μετά από έλεγχο, γεγονός που δεν συντρέχει στην περίπτωση της.
5. Η προσφεύγουσα αδυνατεί να καταβάλει οποιοδήποτε ποσό για την εξόφληση του φόρου κληρονομιάς, καθώς δεν έχει κανένα άλλο εισόδημα, πλην ελάχιστο εισόδημα από την ευκαιριακή εργασία ως καθαρίστρια και το ενοίκιο των 450,00€, που αποτελεί και το μοναδικό έσοδο της από την κληρονομιά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «*Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ίδιου Νόμου «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 του Ν.2961/2001 «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.1 & 2 του Ν. 2961/2001 «1.Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α)«Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου» ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα «πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου» ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απροσόδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών.

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, παρέχεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η δυνατότητα μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προκειμένου να διευκολυνθεί ο υπόχρεος σε φόρο κληρονομιάς λόγω της δέσμευσης μεταβίβασης των κληρονομιαίων ακινήτων και της εκ του λόγου αυτού δυσχέρειας καταβολής του φόρου. Ωστόσο, η ως άνω διακριτική ευχέρεια του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. παρέχεται περιοριστικά και για την εφαρμογή της θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α)τα αντικείμενα της κτήσης να καταστούν σε επιδικία μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, β)να υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών και γ)ο υπόχρεος στο φόρο να μην βρίσκεται στη νομή αυτών.

Επειδή, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή του κληροδόχου κατέστη, συνεπεία αμφισβήτησής του, επίδικο, για την αναβολή της φορολογίας λόγω επιδικίας του αντικειμένου της κτήσης απαιτείται να μην έχει ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος τη νομή του αντικειμένου αυτού. Το βάρος απόδειξης της προϋπόθεσης αυτής φέρει κληρονόμος ή κληροδόχος.(ΣΤΕ 2623/2008 & ΣΤΕ 2807/1994)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα δυνάμει της από-2015 διαθήκης του του, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ.-/.....-2016 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου, και κηρύχθηκε κύρια με το υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη του Ειρηνοδικείου κατέστη κληρονόμος τεσσάρων διαμερισμάτων στο κέντρο της συνολικής αντικειμενικής αξίας 346.418,68€.
- Με την υπ' αρ.-/2017 ασκηθείσα αγωγή της χήρας, αδελφής του αποβιώσαντος, ζητείται η αναγνώριση της ακυρότητας της ως άνω διαθήκης και κατά συνέπεια αμφισβητείται το κληρονομικό δικαίωμα της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, πληρούται η πρώτη προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 8 του Ν.2961/2001 περί επιδικίας στο κληρονομικό δικαίωμα.
- Ωστόσο, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει τη νομή των κληρονομιαίων ακινήτων και δεν συντρέχει σωρευτικά η τρίτη προϋπόθεση που ρητώς θέτει η ως άνω διάταξη του άρθρου 8 του Ν.2961/2001.

Επειδή, περαιτέρω, τα κληρονομιαία αντικείμενα αφορούν σε ακίνητα – διαμερίσματα, τα οποία βρίσκονται στο κέντρο της, με δυνατότητα περαιτέρω εκμετάλλευσης – εκμίσθωσης. Συνεπώς, δεν πληρείται ο όρος του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, περί αντικειμένων μικρής προσόδου, δεδομένου ότι κατά παραδοχή της προσφεύγουσας το ένα ακίνητο είναι μισθωμένο, αλλά στα υπόλοιπα ακίνητα προκύπτει ότι καταβάλλονταν μισθώματα και μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.