



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 5/4/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης 2362

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

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

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

4.Την από 21/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός Τ.Κ κατά της υπ' αριθ. αριθ./24-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./24-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/10/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/12/2016 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' αριθ./24-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.387,29€, πλέον 6.464,74€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%)

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την έκδοση της υπ. αρ./2012 απόφασης του Εφετείου Ευβοίας ως ακολούθως:

Σύμφωνα με την από 19.6.1997 ιδιόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος την 6/2/2002/2012 του η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ αρ/2002 πρακτικό δημοσιεύσεων διαθήκης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χαλκίδας υποβλήθηκε η με αριθμό/2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους εκ διαθήκης κληρονόμους ήτοι την σύζυγο του αποβιώσαντος, τον τέκνο, την τέκνο, και τον τέκνο δηλώνοντας ο καθένας τμήματα εκ του υπολοίπου συνόλου της κληρονομιάς περιουσίας.

Κατόπιν αμφισβήτησεως του τίτλου, της προαναφερθείσας διαθήκης, από την αδερφή των κληρονόμων **(η οποία δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς και νύν προσφεύγουσα)**, η διαθήκη ακυρώθηκε με την υπ αρ/5-11-2012 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Ευβοίας, και κατέστησαν όλοι οι προαναφερόμενοι ως εξ αδιαθέτου συγκληρονόμοι του αποβιώσαντος/2012 του στο σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας του όπως αυτή είχε περιγραφεί στην υπ αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Στην συνέχεια με βάση τα ανωτέρω από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ. αρ./2015 εντολή ελέγχου όπου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Σύμφωνα με το υπ. αρ./7-3-2003 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του δήμου κληρονόμοι εξ αδιαθέτου του ως άνω κληρονομούμενου είναι οι ίδιοι που υπέβαλλαν την υπ. αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς ως εκ διαθήκης κληρονόμοι. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι κληρονόμοι είχαν υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για την εξ αδιαθέτου και εξ αδιαιρέτου κληρονομαιία κινητή και ακίνητη περιουσία διότι επήλθε τροποποίηση επί των ποσοστών κυριότητας επί του συνόλου της κληρονομιάς περιουσίας αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2961/2001. Οι ως άνω κληρονόμοι ως όφειλαν δεν υπέβαλαν εντός των σχετικών προθεσμιών δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Στην προσφεύγουσα εστάλη η υπ. αρ./23-6-2015 πρόσκληση προκειμένου να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς .Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην σχετική πρόσκληση της αρμόδιας Υπηρεσίας.

Κατόπιν εκδόθηκε το από 25/9/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθ. 28 Ν 4174/2013 και η υπ. αρ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς .Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Κατόπιν αμφισβήτησεως του τίτλου, της προαναφερθείσας διαθήκης, η τελευταία ακυρώθηκε με την υπ αρ/2012 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Ευβοίας ανετράπη το προϋπάρχον καθεστώς της αποκλειστικής κυριότητάς επί των εκ διαθήκης ακινήτων και δημιουργήθηκε δικαίωμα κτήσης σε ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου επί του συνόλου της κληρονομιάς περιουσίας

του αποβιώσαντος πατρός της πλην όμως αυτή μέχρι σήμερα δεν έχει αναμειχθεί με τον οποιοδήποτε τρόπο στην νομή οπουδήποτε στοιχείου κινητού ή ακινήτου.

Τη νομή όλων των στοιχείων συνεχίζουν να έχουν και να ασκούν τα υπόλοιπα αδέρφια και η μητέρα της κατά το αναλογούν τους μερίδιο με βάση τις διατάξεις της ως άνω ακυρωθείσας διαθήκης, δεν επιθυμεί να εμπλακεί σε κανένα εκ των κληρονομιαίων στοιχείων και επιθυμεί να παραιτηθεί από το κληρονομικό της δικαίωμα κατά το ποσοστό των 3/16 εξ αδιαιρέτου, δεν απαιτεί τίποτε από την κληρονομιαία περιουσία του πατέρα της και αναγνωρίζει τα κληρονομικά δικαιώματα των υπολοίπων κληρονόμων όπως αυτά ασκούνται έως σήμερα με βάση τις διατάξεις της προσβληθείσας ως άνω διαθήκης.

2 Η εκδοθείσα πράξη καταλογισμού φόρου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έχει εκδοθεί εσφαλμένα και για το λόγο αυτό τυγχάνει ακυρωτέα :

α) επικαλούμενη με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ 1 7 και 8 του Ν 2961/2001

β) Από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου πατέρα της 6.2.2002, έως τη λήξη της επιδικίας με βάση την υπ αρ./2012 απόφαση του Εφετείου Ευβοίας δεν είχε καμία φορολογική υποχρέωση, ουδέποτε απέκτησε τη νομή κάποιου εκ των κληρονομιαίων στοιχείων ως συγκυρία κατά τα 3/16 εξ αδιαιρέτου, ούτε πριν, ούτε κατά τη διάρκεια, ούτε μετά το πέρας της επιδικίας. Ούτε και απαίτησε ή απαιτεί συμμετοχή της σε μερίδιο της κληρονομιαίας περιουσίας κατά το ποσοστό των 3/16 μετά τη λήξη της επιδικίας.

γ) Η φορολογική υποχρέωση ως προς το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας του αποβιώσαντος πατρός της έχει εκπληρωθεί εμπρόθεσμα από τους εκ διαθήκης εγκατεστημένους κληρονόμους του με βάση την υπ αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομίας.

3. Την πλήρη αφαίρεση του πρόσθετου φόρου και των προστίμων.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 1 Ν 2961/2001

1. 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 2 του Ν 2961/2001

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

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

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

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν 2961/2001

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 2961/2001 Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης . Κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται α) κατά τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή της λήξης της προθεσμίας ..β) Κατά τον χρόνο της με οποιοδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας , όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά τον χρόνο του

θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα **και ο δικαιούχος δεν έχει την νομή αυτών**. Αν αυτά περιέλθουν στην νομή του δικαιούχου πριν την λήξη της επιδικίας η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 Ν.2961/2001 «Άρθρο 8. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ορίζεται : 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 προϊσταμένου 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 απρόσοδου 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.

3.Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2, δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 9 Ν 2961/2001 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου(αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 **προθεσμία υποβολής της δήλωσης** σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 **έναρξη προθεσμίας** οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του ΑΚ.

Οι προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

A) από τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους

B) από την δημοσίευση της διαθήκης για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους

Γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά από τα άρθρα 7 και 8 ...

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

....**Στην αρχική δήλωση αναγράφονται**, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθ. 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « **Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:**

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) **τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.**

Επειδή σύμφωνα με τις των άρθρων 1846 και 1847 του Α.Κ ο κληρονόμος αποκτά την κληρονομία αυτοδικαίως «άμα τη επαγωγή» . Η επαγωγή της κληρονομιάς είναι η μεταβίβαση της κληρονομιάς στον κληρονόμο αμέσως μετά τον θάνατο του προσώπου και η αυτοδικαίως επερχόμενη κτήση της κληρονομιάς ανεξάρτητα από την γνώμη ή όχι του κληρονόμου για αυτή και το περιεχόμενο της. **Ο κληρονόμος όμως διατηρεί το δικαίωμα για να αποποιηθεί μέσα σε τέσσερες μήνες (4) από την ημέρα που έμαθε για την επαγωγή και τον λόγο της.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 η υποχρέωση υποβολής δήλωσης άρχεται με την από 5/11/2012 και με αρ. 160 απόφαση του Εφετείου Εύβοιας .

Επειδή η προσφεύγουσα, **δεν άσκησε το δικαίωμα της αποποίησης** μέσα σε τέσσερις μήνες από την ημέρα της επαγωγής , **δεν υπέβαλε δήλωση ως όφειλε** μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου που κήρυξε την διαθήκη άκυρη και ισχυρίζεται ότι:

Με την ακύρωση της αμφισβητούμενης διαθήκης (υπ αρ/2012 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Ευβοίας) ανετράπη το προϋπάρχον καθεστώς της αποκλειστικής κυριότητάς επί των εκ διαθήκης ακινήτων και δημιουργήθηκε δικαίωμα κτήσης σε ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου επί του συνόλου της κληρονομιάς περιουσίας του αποβιώσαντος πατρός της. **Εκ της ανωτέρω εξέλιξης δημιουργήθηκε τυπικά** η υποχρέωσή υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς επί τη βάσει των νέων στοιχείων, **πλην όμως** αυτή μέχρι σήμερα **δεν έχει αναμειχθεί με τον οποιοδήποτε τρόπο στην νομή** οποιουδήποτε στοιχείου κινητού ή ακινήτου της κληρονομιάς περιουσίας των οποίων κατέστη ως συγκληρονόμος κατά τα 3/16.

Τη νομή όλων των στοιχείων συνεχίζουν να έχουν και να ασκούν τα υπόλοιπα αδέρφια και η μητέρα της κατά το αναλογών σε αυτούς μερίδιο με βάσει τις διατάξεις της ως άνω ακυρωθείσας διαθήκης . Μετά τη λήξη της επιδικίας **δεν επιθυμεί να εμπλακεί** σε κανένα εκ των κληρονομιών στοιχείων **και επιθυμεί να παραιτηθεί από το κληρονομικό της δικαίωμα** κατά το ποσοστό των 3/16 εξ αδιαιρέτου, δεν απαιτεί τίποτε από την κληρονομία περιουσία του πατέρα της και αναγνωρίζει τα κληρονομικά δικαιώματα των υπολοίπων κληρονόμων όπως αυτά ασκούνται έως σήμερα με βάση τις διατάξεις της προσβληθείσας ως άνω διαθήκης

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και καθ' όλα απορριπτέος διότι αποποίηση κληρονομικών στοιχείων χωρεί υπό τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τα άρθρα 1846 και 1847 του ΑΚ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

α) Η εκδοθείσα πράξη καταλογισμού φόρου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έχει εσφαλμένως εκδοθεί και για το λόγο αυτό τυγχάνει ακυρωτέα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ 1 ,7 και 8 του Ν 2961/2001 .

β) Από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου πατέρα της 6.2.2002, έως τη λήξη της επιδικίας με βάση την υπ αρ./5-11-2012 απόφαση του Εφετείου Ευβοίας δεν είχε καμία φορολογική υποχρέωση, ουδέποτε απέκτησε τη νομή κάποιου εκ των κληρονομιαίων στοιχείων ως συγκυρία κατά τα 3/16 εξ αδιαιρέτου, ούτε πρίν, ούτε κατά τη διάρκεια, ούτε μετά το πέρας της επιδικίας. Ούτε και απαίτησε ή απαιτεί συμμετοχή της σε μερίδιο της κληρονομιαίας περιουσίας κατά το ποσοστό των 3/16 μετά τη λήξη της επιδικίας.

γ) Η φορολογική υποχρέωση ως προς το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας του αποβιώσαντος πατρός της έχει εκπληρωθεί εμπρόθεσμα από τους εκ διαθήκης εγκατεστημένους κληρονόμους του με βάση την υπ αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομίας.

Η ανατροπή που δημιουργήθηκε εκ της αποφάσεως υπ αρ/2012 του Εφετείου Ευβοίας με την οποία κηρύχθηκε άκυρη η διαθήκη είχε μεν ως συνέπεια διαφορετικό επιμερισμό του φορολογικού βάρους της κληρονομίας μεταξύ των συγκληρονόμων, πλέον και αυτής, πλην όμως η φορολογική υποχρέωση για το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας του αποβιώσαντος πατρός μου έχει εκπληρωθεί και έχει καταβληθεί ο αναλογούν φόρος.

Οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας είναι παντελώς αβάσιμοι διότι η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τις επικαλούμενες και ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 6 παρ 1 ,7 και 8 του Ν 2961/2001 εξέδωσε την κρινόμενη πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013 μετά την έκδοση της υπ. αρ./2012 απόφασης του Εφετείου Ευβοίας και την λήξη της επιδικίας , μέχρι την έκδοση της απόφασης ουδείς φόρος επεβλήθη στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα και τις ισχύουσες διατάξεις .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1,4 και 5 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 :

«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,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) **δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»**

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την πλήρη αφαίρεση του πρόσθετου φόρου και των προστίμων είναι παντελώς αβάσιμος σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 21/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2016

Διαφορά φόρου	5.387,29
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120%	6.464,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.852,03

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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