



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604521**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 5/4/2017

Αριθμός απόφασης 2361

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 16/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του 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 16/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 2.722,54 €, πλέον 3.267,04 € (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 του η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ αρ /2002 πρακτικό δημοσιεύσεων διαθήκης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χαλκίδας, ο προσφεύγων γιός του αποβιώσαντος κατέστη ως αποκλειστικός κληρονόμος στα εξής ακίνητα:

1.Επί του Α1 Διαμερίσματος Α' ορόφου πολυόροφης οικοδομής εντός σχεδίου πόλεως επί της οδού κτισμένης σε οικόπεδο 421,50 τμ, το οποίο έχει επιφάνεια 169,30 τμ και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου 183/000,

2.Επί του ½ εξ αδιαιρέτου της αέρινης στήλης του ίδιου ακινήτου η οποία έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας 39/000 εξ αδιαιρέτου,

3.Επί ενός αγροτεμαχίου στη θέση κτηματικής περιφέρειας εμβαδού 2.000 τμ.

Για τα εν λόγω κληρονομαία ακίνητα υπέβαλε την με αριθμό /2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο.

Η προαναφερθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη 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 κληρονομαίας περιουσίας.

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

Κατόπιν των 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 κληρονομαία κινητή και ακίνητη περιουσία διότι επήλθε τροποποίηση επί των ποσοστών κυριότητας επί του συνόλου της κληρονομαίας 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.

Στον προσφεύγοντα εστάλη η υπ. αρ./23-6-2015 πρόσκληση προκειμένου να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς .Ο προσφεύγων 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 .Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων , 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, από την αδερφή του, η τελευταία ακυρώθηκε με τελεσίδικη απόφαση υπ αρ/2012 του Εφετείου Ευβοίας ανετράπη το προϋπάρχον καθεστώς της αποκλειστικής κυριότητάς του επί των εκ διαθήκης ακινήτων του και δημιουργήθηκε δικαίωμα κτήσης σε ποσοστό 3/16 εξ αδιαιρέτου επί του συνόλου της κληρονομιάς περιουσίας του αποβιώσαντος πατρός του.

Εκ της ανωτέρω εξέλιξης δημιουργήθηκε τυπικά η υποχρέωσή υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς επί τη βάσει των νέων στοιχείων, πλην όμως αυτός μέχρι σήμερα δεν είχε αναμειχθεί με κανένα τρόπο ούτε ενεργά ούτε εμμέσως σε κανένα εκ των επιπλέον κληρονομιαίων στοιχείων των οποίων φέρεται ως συγκληρονόμος κατά τα 3/16. Συνεχίζει να κατέχει μέχρι σήμερα τα (3) ως εκ διαθήκης ακίνητα και μάλιστα συνεχίζει να τα δηλώνει και πληρώνει τους αναλογούντες φόρους ως αποκλειστικός κύριος 100%, οι δε λοιποί συγκληρονόμοι αναλόγως το ίδιο για τη λοιπή κληρονομιαία περιουσία.

2. Η επιχείρηση του αποβιώσαντος πατρός του παραγωγής αγροτικών προϊόντων-λαχανικών ουσιαστικά τέθηκε σε αδράνεια από το έτος 1997 όταν διαγνώσθηκε ότι πάσχει από καρκίνο του πνεύμονα. Κατά τη διάρκεια της πενταετίας που ακολούθησε έως το θάνατό του το 2002, όλες οι εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός, κινητά κλπ έπαυσαν να χρησιμοποιούνται και να συντηρούνται ήτοι τέθηκαν σε αδράνεια και αχρησία ενώ με την πάροδο του χρόνου άλλα καταστράφηκαν μερικώς και άλλα ολικώς. Η από 9/4/2013 έκθεση ελέγχου του υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη και έχει καταλήξει σε αυθαίρετα συμπεράσματα, τόσο ως προς την περιγραφή και κατάσταση των κινητών μηχανήματα, εγκαταστάσεις, κλπ όσο και ως προς την προδιδόμενη σε αυτά αξία.

3. Το διαμέρισμα Α-1 επί πολυκατοικίας στα, είναι ημιτελές, γεγονός που παραλείφθηκε να υπολογιστεί από τη Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας του, ενώ για το εν λόγω ακίνητο πληροί τις προϋποθέσεις για φοροαπαλλαγή α' κατοικίας.

4. Από το χρόνο θανάτου του πατέρα του 6.2.2002, έως τη λήξη της επιδικίας με βάση την υπ αρ./2012 απόφαση του Εφετείου Ευβοίας είχε εκπληρώσει νόμιμα και εμπρόθεσμα τη φορολογική του υποχρέωση για την κτήση των 3 κληρονομιαίων ακινήτων που περιήλθαν κατά πλήρη

κυριότητα 100% με βάση τις διατάξεις του τίτλου της ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος πατρός του, όπως αυτά περιελήφθησαν στην υπ αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

5. Ουδέποτε απέκτησε τη νομή των επιπλέον κληρονομιαιών στοιχείων ως συγκύριος κατά τα 3/16 εξ αδιαιρέτου, ούτε πριν, ούτε κατά τη διάρκεια, ούτε μετά το πέρας της επιδικίας, αναλόγως δε κανένας εκ των λοιπών συγκληρονόμων δεν απέκτησε τη νομή επί των 3 εκ διαθήκης ως άνω ακινήτων του την οποία ασκεί ανελλιπώς έως σήμερα. Ούτε και η αδερφή του που εκκίνησε τη δικαστική διαδικασία ανατροπής της εκ διαθήκης διαδοχής, απαίτησε ή απαιτεί κάποιο εκ των 3 ως άνω ακινήτων του ούτε και κατά το ποσοστό των 3/16 μετά τη λήξη της επιδικίας.

6. Με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού καλείται να εκπληρώσει μία φορολογική υποχρέωση για κληρονομιαιά στοιχεία επί των οποίων δεν έχει ουσιαστικά κανένα απολύτως δικαίωμα υποχρεώνοντάς τον να καταβάλει ως οφειλόμενη διαφορά φόρου το ποσό των 2.722,54€, με πρόσθετο φόρο σε ποσοστό 120% με την αιτιολογία ότι δεν υπεβλήθη δήλωση φόρου κληρονομιάς εντός των νομίμων προθεσμιών.

7. Στην περίπτωση που δεν γίνονταν δεκτά τα ως άνω επιχειρήματά του και ήθελε θεωρηθεί ότι και μετά την επιδικία ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αυτή θα είχε το χαρακτήρα της διορθωτικής (που μόνο για το εκπρόθεσμο θα μπορούσε να νοηθεί επιβολή κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 δεν μπορεί να υπερβεί το 60%) της εμπροθέσμως κατατεθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς υπ αρ./2003, για την οποία λόγω και της επιδικίας καταχρηστικά επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος και μάλιστα της τάξης του 120%, διότι δεν πρόκειται για περίπτωση αρχικά υποβληθείσας ανακριβούς δήλωσης ούτε μη υποβολής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση έχει πληρωθεί ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς για το σύνολο της κληρονομιαιάς περιουσίας και δεν στοιχειοθετείται περίπτωση αποφυγής πληρωμής φόρου.

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 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.

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 προσρισμό 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 προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

- Α) από τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους
- Β) 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 με την υπ. αρ./2003 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αίτημα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6, 7 και 8 Ν 2961/2001.

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. απόφαση του Εφετείου Εύβοιας .

Επειδή ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση ως όφειλε μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου που κήρυξε την διαθήκη άκυρη οι ισχυρισμοί του ότι:

- α) Δημιουργήθηκε τυπικά η υποχρέωσή υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς επί τη βάσει των νέων στοιχείων, πλην όμως αυτός μέχρι σήμερα δεν είχε αναμειχθεί με κανένα τρόπο ούτε

ενεργά ούτε εμμέσως σε κανένα εκ των επιπλέον κληρονομιαίων στοιχείων των οποίων φέρεται ως συγκληρονόμος κατά τα 3/16. Συνεχίζει να κατέχει μέχρι σήμερα τα (3) ως εκ διαθήκης ακίνητα και μάλιστα συνεχίζει να τα δηλώνει και πληρώνει τους αναλογούντες φόρους ως αποκλειστικός κύριος 100%, οι δε λοιποί συγκληρονόμοι αναλόγως το ίδιο για τη λοιπή κληρονομία περιουσία

β) Από το χρόνο θανάτου του πατέρα του 6.2.2002, έως τη λήξη της επιδικίας με βάση την υπ αρ./2012 απόφαση του Εφετείου Ευβοίας είχε εκπληρώσει νόμιμα και εμπρόθεσμα τη φορολογική του υποχρέωση για την κτήση των 3 κληρονομιαίων ακινήτων που περιήλθαν κατά πλήρη κυριότητα 100% με βάση τις διατάξεις του τίτλου της ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος πατρός του, όπως αυτά περιελήφθησαν στην υπ αρ./2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς

γ) Ουδέποτε απέκτησε τη νομή των επιπλέον κληρονομιαίων στοιχείων ως συγκύριος κατά τα 3/16 εξ αδιαιρέτου, ούτε πριν, ούτε κατά τη διάρκεια, ούτε μετά το πέρας της επιδικίας, αναλόγως δε κανένας εκ των λοιπών συγκληρονόμων δεν απέκτησε τη νομή επί των 3 εκ διαθήκης ως άνω ακινήτων του την οποία ασκεί ανελλιπώς έως σήμερα. Ούτε και η αδερφή του που εκκίνησε τη δικαστική διαδικασία ανατροπής της εκ διαθήκης διαδοχής, απαίτησε ή απαιτεί κάποιο εκ των 3 ως άνω ακινήτων του ούτε και κατά το ποσοστό των 3/16 μετά τη λήξη της επιδικίας είναι αβάσιμοι και καθ' όλα απορριπτέοι βάση των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

α) η επιχείρηση του αποβιώσαντος πατρός του παραγωγής αγροτικών προϊόντων-λαχανικών ουσιαστικά τέθηκε σε αδράνεια από το έτος 1997 όταν διαγνώσθηκε ότι πάσχει από καρκίνο του πνεύμονα. Κατά τη διάρκεια της πενταετίας που ακολούθησε έως το θάνατό του το 2002, όλες οι εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός, κινητά κλπ έπαυσαν να χρησιμοποιούνται και να συντηρούνται ήτοι τέθηκαν σε αδράνεια και αχρησία ενώ με την πάροδο του χρόνου άλλα καταστράφηκαν μερικώς και άλλα ολικώς, δεν είχε απολύτως καμία ανάμειξη ποτέ, ούτε πριν ούτε μετά το θάνατο του πατέρα του και μέχρι και σήμερα. Σε αυτά αναμείχθησαν αποκλειστικά οι άλλοι κληρονόμοι κατά τις διατάξεις της μετέπειτα ακυρωθείσας διαθήκης. Παρά δε το γεγονός αυτό, τα εν λόγω στοιχεία το 2002 εκτιμήθηκαν συνολικά ως υπολείμματα για ποσό περί τα 3.000 ευρώ. Επιπλέον, η εγκατάσταση του συσκευαστηρίου (πλυντήριο καρότων) είναι κατεστραμμένη, τα δε γεωργικά μηχανήματα που αναφέρονται έχουν επίσης τεθεί σε αχρησία για όλα αυτά τα χρόνια. Η γεώτρηση μετά οικίσκου που εκτιμήθηκε σε αξία 7.383,29 ευρώ είναι μία επιφανειακή γεώτρηση των 3-4 μέτρων με αξία το πολύ 1000,00 ευρώ. Ως προς δε τα κινητά, το υπ αρ. επιβατικό είναι μοντέλο του 1970 αποχαρακτηρισμένο από ΤΑΧΙ και δεν κυκλοφορούσε, ενώ η αξία των φορτηγών δεν ξεπερνάει τα 5.000 ευρώ και

β) η από 9/4/2013 έκθεση ελέγχου του υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη και έχει καταλήξει σε αυθαίρετα συμπεράσματα, τόσο ως προς την περιγραφή και κατάσταση των κινητών μηχανήματα, εγκαταστάσεις, κλπ όσο και ως προς την προδιδόμενη σε αυτά αξία .

Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος κρίνονται αόριστοι ,αναπόδεικτοι και καθ' όλα απορριπτέοι διότι τα αναγραφόμενα στις σελ 4,5 και 6 της από 9/4/2013 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ είναι καθ' όλα εμπεριστατωμένα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 7 του Ν 2961/2001 προκειμένου για κτήση αιτία θανάτου οικία ή διαμερίσματος που απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής στην **εμπρόθεσμη** δήλωση που υποβάλλεται από τον υπόχρεο πρέπει να διατυπώνεται ρητά αίτημα για την απαλλαγή από τον φόρο...

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το διαμέρισμα Α-1 επί πολυκατοικίας στα, είναι ημιτελές, γεγονός που παραλείφθηκε να υπολογιστεί από τη Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας του, ενώ για το εν λόγω ακίνητο πληροί τις προϋποθέσεις για φοροαπαλλαγή του φόρου λόγω α' κατοικίας. Ο ισχυρισμός αυτός είναι καθ' όλα απορριπτέος και αβάσιμος διότι αφενός η αξία του κρινόμενου προσδιορίστηκε σύμφωνα με την περιγραφή του ακινήτου στην υπ. αρ./2003 δήλωση όσον αφορά δε το αίτημα της απαλλαγής από το φόρο λόγω α' κατοικίας δεν υποβλήθηκε δήλωση μετά την λήξη της επιδικίας ούτε είχε τεθεί αίτημα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης σύμφωνα με τις ως άνω 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%).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

A) Με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού καλείται να εκπληρώσει μία φορολογική υποχρέωση για κληρονομαία στοιχεία επί των οποίων δεν έχει ουσιαστικά κανένα απολύτως δικαίωμα υποχρεώνοντάς τον να καταβάλει ως οφειλόμενη διαφορά φόρου το ποσό των 2.722,54€, με πρόσθετο φόρο σε ποσοστό 120% με την αιτιολογία ότι δεν υπεβλήθη δήλωση φόρου κληρονομίας εντός των νομίμων προθεσμιών.

B) Στην περίπτωση που δεν γίνονταν δεκτά τα ως άνω επιχειρήματά του και ήθελε θεωρηθεί ότι και μετά την επιδικία ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομίας, αυτή θα είχε το χαρακτήρα της διορθωτικής (που μόνο για το εκπρόθεσμο θα μπορούσε να νοηθεί επιβολή κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 δεν μπορεί να υπερβεί το 60%) της εμπροθέσμως κατατεθείσας δήλωσης φόρου κληρονομίας υπ αρ./2003, για την οποία λόγω και της επιδικίας καταχρηστικά επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος και μάλιστα της τάξης του 120%, διότι δεν πρόκειται για περίπτωση αρχικά υποβληθείσας ανακριβούς δήλωσης ούτε μη υποβολής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση έχει πληρωθεί ο αναλογούν φόρος κληρονομίας για το σύνολο της κληρονομαίας περιουσίας και δεν στοιχειοθετείται περίπτωση αποφυγής πληρωμής φόρου.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και καθ όλα απορριπτέος διότι με την αρχική δήλωση (υπ. αρ./2003) η αξία της κληρονομικής του μερίδας ανήρχετο σε 61.280,25 € μετά την αφαίρεση του παθητικού και την πρόσθεση των επίπλων και σκευών ανήλθε σε φορολογητέα αξία 59.765,00€ και με την εξ αδιαθέτου διαδοχή(**για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση**) η κληρονομική του μερίδα, προσδιορίστηκε σε 77.741,56 € μετά την αφαίρεση του παθητικού και την πρόσθεση των επίπλων και σκευών ,ανήλθε σε φορολογητέα αξία 77.741,56€ σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα και τις ως άνω αναγραφόμενες ισχύουσες διατάξεις.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 16/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. αριθ./24-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας 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	2.722,54
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.267,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.989,58

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