



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 4/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3684

ΤΜΗΜΑ : Α2
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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της....., ΑΦΜ κατοίκουδια της εκπροσώπου της κατοίκουοδόςκατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 29/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 29/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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 υπ' αριθ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 29/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος ποσού €54.671,84, πλέον 16.948,27€ (πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου 31%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή της υπ. αριθμόδήλωσης Φόρου Κληρονομιάς. Η προσφεύγουσα, κατέστη κληρονόμος της θανούσης αδελφής τηςπου απεβίωσε στις 29-12-2015. Ωστόσο, μετά τη δημοσίευση της διαθήκης της θανούσης, ασκήθηκε αγωγή από τα ανίψια της αποβιώσας για την ακύρωση της ως άνω διαθήκης λόγω έλλειψης ημεροχρονολογίας.

Στη συνέχεια, η εν λόγω διαθήκη ακυρώθηκε λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου με την υπ' αριθμ..... τελική απόφαση του Πρωτοδικείουη οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα τηνκαι κατόπιν παρελεύσεως απράκτου της προθεσμίας ασκήσεως ενδίκων μέσων, κατέστη τελεσίδικη την.....

Κατόπιν τούτου, οι εγγύτεροι συγγενείς κατέστησαν εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, μεταξύ αυτών και η προσφεύγουσα κατά ποσοστό 33,33%, της αποβιώσαςσε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της. Ακολούθως, τηνη προσφεύγουσα προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ προκειμένου να υποβάλλει τη σχετική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς η οποία έλαβε αριθμό δήλωσηςκαι αριθμό φακέλου.....

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, εκτός από το ποσό του κυρίου φόρου και πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για τριάντα ένα (31) μήνες.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Τυγχάνει κάτοικος εξωτερικού και επομένως σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 περ. Β του ν. 2961/2001, υποχρεούται σε υποβολή δηλώσεως εντός προθεσμίας ενός έτους από το θάνατο της κληρονομούμενης, η οποία μάλιστα προθεσμία δύναται να παραταθεί έως 3 μήνες σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου.

2.Η διαθήκη της αποβιώσας δημοσιεύθηκε την....., ήτοι μόλις πέντε περίπου μήνες μετά το θάνατο τηςκαι πριν την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας για την υποβολή σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ,με την οποία διέθετε την περιουσία της ως ακολούθως:

α. Στηνκατέλειπε το διαμέρισμα του 1ου ορόφου επί της οδού

β. Στην....., κατέλειπε το Β1 διαμέρισμα της πολυκατοικίας επί της οδού

γ. Στη....., κατέλειπε το Β2 διαμέρισμα της πολυκατοικίας επί της οδού

δ. Στην....., κατέλειπε το Α1 διαμέρισμα της πολυκατοικίας επί της οδού

ε. Στην....., κατέλειπε το Α2 διαμέρισμα καθώς και το υπ' αριθμ. 4 κατάστημα της πολυκατοικίας επί της οδού

στ. Στον....., κατέλειπε το υπ' αριθμ. 1 κατάστημα της πολυκατοικίας επί της οδού

ζ. Στον....., κατέλειπε το υπ' αριθμ. 2 κατάστημα της πολυκατοικίας επί της οδού

η. Στον....., κατέλειπε το υπ' αριθμ. 3 κατάστημα της πολυκατοικίας επί της οδού

3. Η αποβιώσασα δεν κατέλειπε σε αυτήν περιουσιακά στοιχεία δυνάμει της ως άνω διαθήκης της, επομένως δεν είχε κανένα νόμιμο και βάσιμο λόγο να προχωρήσει σε υποβολή δήλωσης για τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονταν στην εν λόγω διαθήκη.

4. Τα μοναδικά περιουσιακά στοιχεία που η κληρονομούμενη δεν κατέλειπε στη διαθήκη της ήταν
α) μια ισόγεια οικοδομή μετά του οικοπέδου της που κείται στην οδόστη(.....) του Δήμου....., όπως αναλυτικώς αναφέρεται στην υποβληθείσα δήλωσή της υπό στοιχείο 1, β) ο υπ' αριθμ.λογαριασμός ταμειυτηρίου της αποβιώσασας στην τράπεζα, όπως αναλυτικώς αναφέρεται στην υποβληθείσα δήλωσή της γ) ο υπ' αριθμ.προθεσμιακός της λογαριασμός στην τράπεζα, όπως αναλυτικώς αναφέρεται στην υποβληθείσα δήλωσή της και δ) το με αριθμό κυκλοφορίαςΙΧΕ αυτοκίνητο μάρκαςc, όπως αναλυτικώς αναφέρεται στην υποβληθείσα δήλωσή της.

5. Η υποχρέωσή της περί υποβολής δηλώσεως για τα ως άνω μη περιλαμβανόμενα στη διαθήκη περιουσιακά στοιχεία έληγε την..., χρόνο κατά τον οποίο όμως είχε ήδη ασκήσει την ως άνω αγωγή για την ακύρωση της διαθήκης της αποβιώσασας με αποτέλεσμα να έχει δημιουργηθεί σύγχυση ως προς τους οριστικούς κληρονόμους και την κληρονομιαία περιουσία. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. Γ του ν. 2961/2001, ουδεμία υποχρέωση είχε στην υποβολή δηλώσεως φόρου κληρονομιάς έως τη λήξη της επιδικίας, η οποία εντέλει επήλθε την.....

6. Η υποχρέωσή της περί υποβολής δηλώσεως για τα ως άνω περιλαμβανόμενα στη διαθήκη περιουσιακά στοιχεία ξεκίνησε από την επομένη της τελεσιδικίας της αποφάσεως ακυρώσεως της διαθήκης, ήτοι από την....., οπότε κατέστην κληρονόμος εξ αδιαθέτου για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και επομένως είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης το αργότερο έως και την.....

7. Η κληρονομιαία περιουσία στο σύνολό της, ουδέποτε περιήλθε στη νομή της, καθώς έως σήμερα δεν μεταβλήθηκε με καμία πράξη της η νομική ή/και πραγματική κατάσταση αυτής.

8. Ο πρόσθετος φόρος εκ ποσού 16.948,27€ που αντιστοιχεί σε πρόσθετο φόρο ύψους 31% επί του κυρίου φόρου (βασισόμενο στη δήθεν καθυστέρηση υποβολής της δηλώσεώς της για διάστημα 31 μηνών, ήτοι από τον Ιανουάριο του έτους 2014 μέχρι και τον Ιούλιο του έτους 2016) έχει επιβληθεί εσφαλμένως, άλλως παρανόμως.

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 το άρθρο 8 Ν.2961/2001 «Άρθρο 8. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊστάμενου 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.

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.

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 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 α) μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και μέσα σε ένα έτος ...αν ο κληρονόμος διέμενε στην αλλοδαπή...

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. 2961/2001 όπως 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 το Άρθρο 75 Πρόσθετοι φόροι (Ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α΄/11.9.1997) όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του ν. 3943/2011.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011 , 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι : α) η υποχρέωσή της περί υποβολής δηλώσεως για τα ως άνω μη περιλαμβανόμενα στη διαθήκη περιουσιακά στοιχεία έληγε την..., χρόνο κατά τον οποίο όμως είχε ήδη ασκήσει αγωγή για την ακύρωση της διαθήκης της αποβιώσας **ουδεμία υποχρέωση είχε για υποβολή δηλώσεως φόρου κληρονομιάς έως τη λήξη της επιδικίας**, η οποία εντέλει επήλθε την....., β) η υποχρέωσή της περί υποβολής δηλώσεως για τα ως άνω περιλαμβανόμενα στη διαθήκη περιουσιακά στοιχεία ξεκίνησε από την επομένη της τελεσιδικίας της αποφάσεως ακυρώσεως της διαθήκης, ήτοι από την....., οπότε είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης το αργότερο έως και τηνγ) Η κληρονομιαία περιουσία στο σύνολό της, ουδέποτε περιήλθε στη νομή της, καθώς έως σήμερα δεν μεταβλήθηκε με καμία πράξη της η νομική ή/και πραγματική κατάσταση αυτής ,δ) Ο πρόσθετος φόρος εκ ποσού 16.948,27€ που αντιστοιχεί σε πρόσθετο φόρο ύψους 31% επί του κυρίου φόρου έχει επιβληθεί εσφαλμένως, άλλως παρآنόμως.

Επειδή η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου και εκ διαθήκης κληρονόμος , **δεν είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ** Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία που είναι ένα έτος από το θάνατο του κληρονομούμενου στην περίπτωση που ο κληρονόμος είναι κάτοικος εξωτερικού, όπως η προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε γνωστοποιήσει τη συγκεκριμένη επιδικία, όπως ανωτέρω αναφέρεται ,στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, **ούτε είχε υποβάλει αίτηση για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης** με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ , εφόσον τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κατά τα οριζόμενα των άρθρων 6,7 και 8 Ν 2961/2001 .

Επειδή ορθά και σύννομα η σχετική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ στις**θεωρήθηκε εκπρόθεσμη** και υπολογίστηκε προσαύξηση για τριάντα ένα (31) μήνες καθυστέρησης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011 .

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι παντελώς αβάσιμοι σύμφωνα μετά ως άνω διαλαμβανόμενα και τις ισχύουσες διατάξεις .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςδια της εκπροσώπου της κατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 29/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της υπ. αρ.διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	54.671,84
Πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου 31%	16.948,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.620,11

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).