



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 01.09.2016

Αριθμός απόφασης: 2870

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 αριθ. 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' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ./2016 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους φορολογίας 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2016 (αριθ. φακέλου/09) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους φορολογίας 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 11.04.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της, έτους φορολογίας 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 7.210,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 4.326,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.536,00 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν υποβολής της από 18.11.2015 και με αριθ. πρωτ. δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η οποία υπεβλήθη εκπροθέσμως αφού η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι την 02.03.2009.

Σύντομο ιστορικό

Μετά το θάνατο, η οποία απεβίωσε την 2.03.2009 στην πόλη και επειδή η ίδια δεν κατέλειπε διαθήκη, δυνάμει της με αριθ./02.07.2009 απόφασης του, εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της κατέστησαν η προσφεύγουσα και ο Με την ως άνω απόφαση του δόθηκε εντολή να διανεμηθούν τα καταληφθέντα περιουσιακά στοιχεία της θανούσας (ακίνητα και τραπεζικές καταθέσεις) στους νόμιμους δικαιούχους. Κατόπιν αυτού, περιήλθε στην προσφεύγουσα η υπό στοιχεία Γάμα κεφαλαίο αριθμός εννέα (Γ9) οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) του τρίτου (Γ') πάνω από το ισόγειο (PILOTIS) ορόφου πολυκατοικίας (κείμενη στο προς την μεσημβρινή πλευρά του οικοπέδου κτίριο), η οποία έχει ανεγερθεί σε ένα οικόπεδο εκτάσεως 2.261,16 τ.μ., το οποίο βρίσκεται στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας του οικισμού της εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως, στο υπ' αριθμόν και επί της συμβολής των οδών Η ως άνω οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα έχει επιφάνεια 59 τ.μ.), ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του ανωτέρω οικοπέδου 17/1000 εξ' αδιαιρέτου, αποτελείται από δύο κύρια δωμάτια, κουζίνα, λουτρό με τουαλέτα, χωλ και ταρατσα. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, την από 20.10.2012 αίτησή της (με αριθ. καταθ. Δικογράφου

...../01.11.2012), αιτούμενη να κηρυχθεί στην Ελλάδα τελεσίδικη και εκτελεστή η με αριθμ./02.07.2009 απόφαση του, δυνάμει της οποίας αναγνωρίστηκε η ίδια ως νόμιμη κληρονόμος της Επί της ως άνω αίτησης της προσφεύγουσας εξεδόθη η με αριθ./2014 απόφαση, η οποία έκανε δεκτή την υπό κρίση αίτησή της. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ. και ημερομηνία 18.11.2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς και εκδόθηκε η με αριθ./2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος κληρονομιάς πλέον πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη και να διαγραφεί η επιβληθείσα σε βάρος της προσαύξηση επί του κυρίου φόρου, άλλως να μειωθεί αυτή στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Με την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έχει εσφαλμένα καταλογιστεί στην ίδια προσαύξηση επί του κυρίου φόρου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς ύψους 4.326,00 ευρώ, ποσό υπερβολικό και δυσανάλογο, καθώς η εκ μέρους της καθυστερημένη υποβολή της εν λόγω ήταν απολύτως δικαιολογημένη και σε καμία περίπτωση δεν οφείλεται σε αμέλεια. Η ίδια τυγχάνει καταγωγής, μόνιμη κάτοικος, δεν έχει ρίζες στην Ελλάδα, ενώ η επαφή της με την Ελλάδα προέκυψε αφού κληρονόμησε το ως άνω περιγραφόμενο ακίνητο. Προκειμένου να νομιμοποιηθεί ως κληρονόμος της θανούσας έπρεπε να προβεί σε όλες τις απαιτούμενες χρονοβόρες δικαστικές ενέργειες και μετά την έκδοση της με αριθ./2014 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου, με την οποία αναγνωρίστηκε το κληρονομικό της δικαίωμα στην Ελλάδα προέβη στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «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 τις διατάξεις του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με την κτήση αιτία θανάτου: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο, β) νέμηση, γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, δ) αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο, ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.

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.

3. Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομίας και η αποδοχή της κληρονομίας με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με το υποκείμενο του φόρου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με την κατ' εξαίρεση μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο: « Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. δ) Κατά το χρόνο συμβιβασμού, όταν αυτός που αξιώνει κληρονομικό δικαίωμα έλαβε συμβιβαστικά μέρος της κληρονομικής περιουσίας ή άλλη οποιασδήποτε φύσης αποζημίωση και σε αντάλλαγμα παραιτήθηκε από την αξίωσή του στην κληρονομία. ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16. στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ.. ζ) Κατά το χρόνο εκπλήρωσης από το βεβαρημένο της υποχρέωσης, όταν ο κληρονομούμενος υποχρεώνει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίζει σε άλλον δικαίωμα στην παροχή αυτή (Α.Κ. 1715). η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης. θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομία των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου. ια) Κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση. ιβ) Κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος των κτημάτων που έχουν καταληφθεί από αυτό ως εγκαταλειμμένα, καθώς και αυτών που τελούν υπό μεσεγγύηση, ως ανήκοντα σε υπηκόους εχθρικών κρατών, εφόσον αυτά πριν από την κτήση είχαν καταληφθεί ως εγκαταλειμμένα ή είχαν τεθεί υπό μεσεγγύηση. ιγ) Κατά το χρόνο άρσης της απαγόρευσης, εφόσον πριν από την κτήση έχει απαγορευθεί με νόμο η εκποίηση των κτημάτων ή η σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά. ιδ) Κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 11, που δηλώνονται ως εν μέρει εισπραξιμές. ιε) Κατά το χρόνο είσπραξης, προκειμένου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, καθώς και δικαιώματα για χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικό σήμα. ιστ) Κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης

του δικαστηρίου που εγκρίνει τη λογοδοσία, προκειμένου για την περιουσία της αλλοδαπής, η οποία φορολογείται στην Ελλάδα. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη δημοσίευση της απόφασης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. ιζ) Κατά το χρόνο λήξης της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1913 έως και 1922 του Α.Κ.. ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχεύσαντα. Για τα κληρονομιαία στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της πτώχευσης επιδίδεται δήλωση και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί. Μετά το τέλος της πτωχευτικής διαδικασίας, γίνεται οριστική εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100. ιθ) Κατά το χρόνο απόδοσης ή παραχώρησης των ακινήτων ή καταβολής του χρηματικού ανταλλάγματος σε δικαιούχους κληρονόμους πολιτικού πρόσφυγα κατά τις διατάξεις του ν. 1540/1985 (ΦΕΚ 67 Α'). Αντικείμενο φορολογίας, στην περίπτωση αυτή, είναι το ακίνητο που αποδίδεται ή παραχωρείται ή το χρηματικό ανάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με τους υπόχρεους σε δήλωση: «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπός του υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου νόμου σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δήλωσης: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων. 2. Σε μεταβίβαση με ανάλλαγμα της ψιλής κυριότητας που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, η δήλωση υποβάλλεται πριν από αυτήν τη μεταβίβαση».

Επειδή, 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 σύμφωνα 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 απέφυγε 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 απέφυγε 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%)

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ στην προκειμένη περίπτωση χρονολογία φορολογίας είναι η 02.03.2009, ημερομηνία θανάτου της κληρονομούμενης.

Επειδή, εν προκειμένω η με αριθ. δήλωση φόρου κληρονομιάς προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (αριθ. φακέλου/09), με την οποία αποδέχθηκε την περιουσία που κληρονόμησε, υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 18.11.2015, ήτοι μετά την πάροδο ενός (1) έτους από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (02.03.2009), ως είχε υποχρέωση υποβολής σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις αφού ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή και η κληρονόμος διέμενε στην αλλοδαπή.

Επειδή, η ως άνω περίπτωση δεν εντάσσεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 7 σχετικά με τις περιπτώσεις μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που έχει προβλέψει ο ισχύον Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικιών και Κερδών από λαχεία.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η Διοίκηση δεσμευόμενη από την αρχή της νομιμότητας υποχρεούται σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων και άρα ορθώς ενήργησε εφαρμόζοντας το ισχύον νομοθετικό καθεστώς, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 8.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **κατοίκου**, **οδός**, **με Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθ. /2016 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2016:

Φόρος κληρονομιάς	7.210,00 ευρώ
Πρόσθετος φόρος	4.326,00 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.536,00 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Γ. 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 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).