



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **10-06-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **623**

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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. 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ. πρωτ.-2016 πράξης απόρριψης του αιτήματος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από φόρο κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ. πρωτ.-2016 πράξης απόρριψης του αιτήματος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από φόρο κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του υπ' αρ. πρωτ.-2016 συμπληρωματικού υπομνήματος, που κατετέθη στην Υπηρεσία μας, 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 το υπ' αρ. πρωτ.-2016 έγγραφο – απάντηση στην υπ'αρ. πρωτ.-2016 αίτηση της προσφεύγουσας, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημά της για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από φόρο κληρονομιάς, λαμβάνοντας υπόψη την παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, που θέτει ως προϋπόθεση η οικεία αίτηση να υποβάλλεται (στη φορολογική αρχή) σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης

επιβολής του φόρου, καθώς είχε προηγηθεί, δη στις-2015 η κοινοποίηση στην προσφεύγουσα πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς. Συγκεκριμένα:

Με την με αριθμό-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εκ 81.900,32 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/2011).

Με την με αριθμό-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εκ 87.902,58 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/2011).

Οι παραπάνω δηλώσεις υπεβλήθησαν στη Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμο του αποβιώσαντος στις-2011 κληρονομούμενου του – Α.Φ.Μ. (δυνάμει της από-2004 ιδιόγραφης διαθήκης, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ.-2014 πρακτικό του Ειρηνοδικείου

Συγκεκριμένα, με την υπ' αρ.-2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2011) δηλώθηκαν κατά πλήρη κυριότητα από: α) την προσφεύγουσα του – Α.Φ.Μ. σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου β) τον του – Α.Φ.Μ. σε ποσοστό 30% εξ αδιαιρέτου γ) τον του – Α.Φ.Μ. και δ) την του – Α.Φ.Μ. κατάσταση ισόγειο, εμβαδού καθαρού 106,50 τ.μ., μετά παταρίου ιδίου εμβαδού, οικοδομής ανεγερθείσας σε οικόπεδο με αρ. 12, εμβαδού 259,16 τ.μ., που βρίσκεται στο Ο.Τ., επί της οδού στη, με ποσοστό στο οικόπεδο 11,50% εξ αδιαιρέτου. Η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 292.500,81 € και ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3842/2010 (γ' κατηγορία) σε 81.900,32 €. Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Ακολούθως, με την υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκαν κατά πλήρη κυριότητα από τους ανωτέρω κληρονόμους και με τα ανωτέρω ποσοστά: i) διαμέρισμα, 1^{ου} ορόφου, εμβαδού καθαρού 141,20 τ.μ. και μικτού 166,10 τ.μ., με πρόσοψη επί της οδού και στον πίσω ακάλυπτο χώρο της ανωτέρω οικοδομής και ποσοστό στο οικόπεδο 9% εξ αδιαιρέτου ii) διαμέρισμα, 2^{ου} ορόφου, εμβαδού μικτού 85,70 τ.μ., με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό στο οικόπεδο 4% εξ αδιαιρέτου iii) διαμέρισμα, 2^{ου} ορόφου, εμβαδού μικτού 119 τ.μ., με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό στο οικόπεδο 6% εξ αδιαιρέτου iv) γραφείο, 3^{ου} ορόφου, εμβαδού μικτού 32,47 τ.μ., οικοδομής ανεγερθείσας σε οικόπεδα με αρ. και, εμβαδού 286,54 τ.μ. στο Ο.Τ., στη συμβολή των οδών και στη

....., με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό στο οικόπεδο 1,01% εξ αδιαιρέτου. Η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 219.756,45 € και ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3842/2010 (γ' κατηγορία) σε 87.902,58 €. Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ'αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και το **συμπληρωματικό υπόμνημά της**, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Υπαγωγή στο αρ. 8 §§ 1 περ. α και 2 του Ν. 2961/2001 και μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης ως προς τα κληρονομαία στοιχεία

• Δεν μπορεί να ολοκληρωθεί η διαδικασία αποδοχής της κληρονομιάς του από τους οριζόμενους βάσει της διαθήκης του κληρονόμους και η μεταγραφή αυτής στο υποθηκοφυλακείο, υφίσταται νομικό κώλυμα για τη διάθεση των κληρονομαίων ακινήτων που είναι εγγεγραμμένα σε τρίτο πρόσωπο, δη στη, και η προσφεύγουσα δεν βρίσκεται στη νομή αυτών. Κατά συνέπεια πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 8 παρ. 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 για μετάθεση του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης σε μεταγενέστερο χρόνο μέχρι τη δικαστική επίλυση της διαφοράς σε αμετάκλητο βαθμό.

➤ Βάσει του άρθρου 8 περ. α και β του Ν.2961/2001, ο χρόνος φορολογικής υποχρέωσης δύναται να μετατίθεται δι' αποφάσεως του οικονομικού εφόρου – μεταξύ άλλων περιπτώσεων – εάν τα αντικείμενα της κτήσεως κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεσή τους και ο υπόχρεος σε φόρο δεν έχει την νομή αυτών.

➤ Νομικό κώλυμα είναι το γεγονός ή η πραγματική κατάσταση ή η ιδιότητα προσώπου, η ύπαρξη των οποίων εμποδίζει, βάσει νόμου, την έγκυρη πραγματοποίηση της δικαιοπραξίας.

➤ Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 3274/2010, 1717/1984) η έννοια του νομικού κωλύματος συναντάται σε περίπτωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, όπου μετά την κατάρτιση της πράξης μεταβίβασης διαπιστώθηκε η ύπαρξη νομικού ελαττώματος επί του ακινήτου.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα κληρονόμησε 50% ποσοστό εξ αδιαιρέτου σε ακίνητα του αποβιώσαντος στις-2011 του, δυνάμει της από-2004 ιδιόγραφης διαθήκης του, που δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ./2014 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου

➤ Ο ανωτέρω κληρονομούμενος είχε κληρονομήσει τα εν λόγω ακίνητα από την αποβιώσασα στις-1994 θεία του (αδελφή της μητέρας του) του, δυνάμει της υπ'αρ.-1994 δημόσιας διαθήκης της, συνταχθείσας ενώπιον της συμβολαιογράφου

ορίζοντάς τον ως μοναδικό κληρονόμο σε όλη την ακίνητη και κινητή της περιουσία.

- Στο μεταξύ, στις-2010, η μητέρα του και αδελφή της,, προέβη, ως δήθεν μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος της, σε πράξη αποδοχής κληρονομιάς (υπ' αρ.-2010), συνταχθείσας ενώπιον της συμβολαιογράφου,
- Μετά το θάνατο της στις-2014, δημοσιεύτηκε στις-2014 η υπ'αρ.-2011 δημόσια διαθήκη της, συνταχθείσας ενώπιον της συμβολαιογράφου, με την οποία εγκαταστάθηκαν αποκλειστικοί και μοναδικοί κληρονόμοι της οι α) του β) του και γ) του στην περιουσία (κινητή ή ακίνητη) που ορίζει.
- Με την από-2015 εξώδικο δήλωση-γνωστοποίηση-πρόκληση η προσφεύγουσα ζήτησε από τους ανωτέρω κληρονόμους της που νέμονται τα κληρονομηθέντα ακίνητα, να της παραδώσουν τη νομή και κατοχή αυτών.
- Οι ως άνω κληρονόμοι, διά της από-2015 εξωδίκου απάντησής τους, απέκρουσαν την προαναφερθείσα εξώδικο δήλωση της προσφεύγουσας, αμφισβητώντας το κληρονομικό της δικαίωμα.
- Στις-2015 προηγήθηκε ενώπιον του Ειρηνοδικείου η υποβολή αίτησης από την προσφεύγουσα και τους συγκληρονόμους της για απογραφή της περιουσίας του (προκειμένου να προβούν σε αποδοχή της κληρονομιάς του με το ευεργέτημα της απογραφής), που διενεργήθηκε στις-2015.
- Στις-2016, οι ανωτέρω υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ.
- Στις-2015, οι ανωτέρω υπέβαλαν την με αρ.-/2015 αίτησή τους στο Ειρηνοδικείο, ζητώντας την άδειά του για να προβούν σε εκποίηση ακινήτου της κληρονομιάς περιουσίας του
- Με την υπ' αρ.-2015 απόφασή του το Ειρηνοδικείο απέρριψε την ανωτέρω αίτηση ως νόμω αβάσιμη, λόγω παράλειψης από τους αιτούντες να προβούν σε σύνταξη και μεταγραφή πράξης αποδοχής κληρονομιάς, προκειμένου να καταστούν κύριοι του ακινήτου.
- Σύμφωνα με τα υπ' αρ. πρωτ.-2015 αντίγραφα κτηματολογικών φύλλων των οικείων ακινήτων, κυρία αυτών εμφανίζεται η, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ολοκληρωθεί η διαδικασία της πράξης αποδοχής κληρονομιάς του
- Σύμφωνα με πληροφορίες, στις-2015, κατατέθηκε προς δημοσίευση στο Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης έτερη ιδιόγραφη διαθήκη του, τα πρακτικά της οποίας έως την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
- Φορολόγηση της προσφεύγουσας για ακίνητα, των οποίων η κυριότητα αμφισβητείται από άλλα πρόσωπα, και που πιθανόν να μην αποκτήσει ποτέ η ίδια, που απλώς έχει την προσδοκία απόκτησης της κληρονομιάς περιουσίας.
- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και

προβαίνει σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 §§ 1 α και 2, καθώς επίσης και του άρθρου 76 του Ν. 2961/2001, καθώς δέχεται εσφαλμένως ότι δεν δύναται να λάβει χώρα μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, λόγω κοινοποίησης σε αυτήν των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στις-2015, ενώ η παρ. 2 του άρθρου 8 αναφέρεται στην περίπτωση έκδοσης πράξης επιβολής φόρου, όταν κατόπιν ελέγχου προκύπτουν στοιχεία διάφορα της υποβληθείσας δήλωσης (ΣΤΕ 1367/1992, ΔΠρ Αθ 2292/1999). Ειδικότερα:

- Στο άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 προβλέπεται η υποχρέωση της διοίκησης να αιτιολογεί με σαφήνεια και επάρκεια τις πράξεις που εκδίδει.
- Το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 προβλέπει την υποχρέωση νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας ειδικά στις φορολογικές αρχές.
- Το άρθρο 50 του Συντάγματος κατοχυρώνει την αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσης.
- Το άρθρο 76 του Ν. 2961/2001 προβλέπει την έκδοση πράξης καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση του πρόσθετου φόρου, δη αν από την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία προκύπτει επιπλέον φόρος.
- Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς δεν συνιστούν πράξεις επιβολής ή καταλογισμού φόρου με την έννοια του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001, αλλά αποτελούν ατομικό φύλλο βεβαίωσης φόρου επί των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, που κρίνονται ειλικρινείς, χωρίς να προσδιορίζεται επιπλέον φόρος από αυτόν που προκύπτει από τη δήλωση. Με τις πράξεις αυτές απλώς εκκαθαρίζονται οι υποβληθείσες δηλώσεις.

2. Αναρμοδιότητα της φορολογικής αρχής

- Βάσει του νόμου, αρμόδιος για την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του κληρονομούμενου.
- Η προσφεύγουσα υπέβαλε τη δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ., θεωρώντας από πλάνη ότι η κατοικία του κληρονομούμενου ήταν επί της οδού, διεύθυνση της έδρας του δικηγορικού του γραφείου.
- Η οικία του κληρονομούμενου ήταν επί της οδού, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.
- Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από αναρμόδια φορολογική αρχή.

3. Πράξεις άμεσου προσδιορισμού του φόρου και όχι διοικητικού προσδιορισμού οι εκδοθείσες

- Το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει την έκδοση πράξης άμεσου προσδιορισμού του φόρου, σε περίπτωση που ο φόρος προκύπτει από μόνη τη φορολογική δήλωση του φορολογουμένου, χωρίς περαιτέρω ενέργεια της φορολογικής αρχής.

➤ Το άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. προβλέπει την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή συναξιολογήσει, πέραν της φορολογικής δήλωσης και άλλα στοιχεία, τα οποία η ίδια διαθέτει ή προσκομίζει ο φορολογούμενος.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαγωγής στο αρ. 8 §§ 1 περ. α και 2 του Ν. 2961/2001 και μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης ως προς τα κληρονομιαία στοιχεία

Επειδή, το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Κυβέλος Σωτήριος, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2013, σελ. 140-141), με ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται ρητές, εκτελεστές, ατομικές διοικητικές πράξεις (θετικές ή αρνητικές) για τον έλεγχο των οποίων, σύμφωνα με τα ισχύοντα περί δικαιοδοσίας, έχει αρμοδιότητα ο διοικητικός δικαστής. Αντίθετα, όπως άλλωστε ισχύει και για τις λοιπές διοικητικές προσφυγές, δεν προσβάλλονται μη εκτελεστές πράξεις, και η ασκηθείσα κατ' αυτών ενδικοφανής προσφυγή είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη.

Ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο, διά της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο της νομιμότητας και η εκτελεστότητα. (Ε.Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τόμος 1, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ.100-112).

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η

ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή, βάσει του ανωτέρω άρθρου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ κατ' εξαίρεση υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, οι οποίες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) εκείνες για τις οποίες εκ του νόμου αυτοδίκαια και υποχρεωτικά μετατίθεται ο χρόνος (άρθρο 7 του Ν. 2961/2001 και β) εκείνες για τις οποίες η μετάθεση του χρόνου είναι δυνατή και χορηγείται με σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. 8 του Ν. 2961/2001).

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*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...*».

Επειδή, ως νομικό κώλυμα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, νοείται γεγονός, ή πραγματική κατάσταση ή ιδιότητα προσώπου, η ύπαρξη των οποίων εμποδίζει, σύμφωνα με το νόμο, την έγκυρη πραγματοποίηση της δικαιοπραξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Τοπακιτζιάν Μαρία – Μαυρίδου Δέσποινα, *Αμφιβολία για το κληρονομικό δικαίωμα, χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, σε περίπτωση άγνοιας θανάτου του κληρονομούμενου*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1506, 2013), στο άρθρο 7 και 8 του ανωτέρω νόμου μνημονεύεται αρχικώς η επιδικία ως η συνήθης περίπτωση αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος, χωρίς να γίνεται αποκλειστική και περιοριστική αναφορά σ' αυτή, ενώ η διατύπωση της διάταξης διευρύνεται στη συνέχεια και αναφέρεται σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία ο κληρονόμος δεν βρίσκεται στη νομή των κληρονομιών στοιχείων. Μια τέτοια περίπτωση είναι εκείνη κατά την οποία ο κληρονόμος αγνοεί το γεγονός του θανάτου του κληρονομούμενου ή και την έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος και λόγω ιδιαίτερων συνθηκών προκύπτει αμφιβολία περί το κληρονομικό του δικαίωμα. Συγκεκριμένα, ο κληρονόμος δύναται να αγνοεί το θάνατο του κληρονομούμενου, είτε γιατί δεν είχαν εν ζωή καλές σχέσεις, είτε γιατί κατοικούσαν εν ζωή σε διαφορετικές χώρες ή ακόμα γιατί υπάρχει και δυσχέρεια προσδιορισμού των εξ αδιαθέτου κληρονόμων-πραγματικών δικαιούχων της κληρονομιάς και επέρχεται σύγχυση όταν οι ενδιαφερόμενοι είτε σπεύδουν να υποβάλλουν, ανεξαρτήτως τυχόν νομίμου δικαιώματός τους,

δήλωση φόρου κληρονομιάς, είτε παραλείπουν να προβούν σε δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπως όταν αγνοούν ότι έχει μεσολαβήσει δήλωση αποποίησης των αμέσως προηγούμενων δικαιούχων. Σε αυτή την περίπτωση, η φορολογική υποχρέωση θα πρέπει να γεννάται είτε όταν αρθεί η αμφιβολία, όταν δηλαδή καταστεί γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, αιτία και έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος, είτε όταν τα κληρονομαία περιέλθουν στη νομή του υπόχρεου.

Επειδή, επιπροσθέτως, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 1133/2011, 2623/2008 ΣΤΕ, ΔΠΡ Θεσσαλ 4862/1999), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομιάς δικαιώματά του.

Επειδή, το άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : *«Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου».*

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο δύο είναι τα στοιχεία της έννοιας της νομής: α) το υλικό ή σωματικό στοιχείο (corpus), δηλ. η φυσική εξουσίαση του πράγματος, που λέγεται ειδικότερα κατοχή, τη φυσική αυτή εξουσίαση (κατοχή) β) το ψυχολογικό στοιχείο (animus), δηλ. η πρόθεση (διάνοια) του νομέα να συμπεριφέρεται ως κύριος ή ως φορέας άλλου εμπράγματος δικαιώματος. (Ιωάννης Γ. Δεληγιάννης, *Εισηγήσεις Αστικού Δικαίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1989, σελ. 162). Στην περίπτωση, δε, που ο νομέας γνωρίζει ή από βαριά αμέλεια αγνοεί ότι δεν δικαιούται τη νομή τελεί υπό κακή πίστη, ενώ αν έχει την πεποίθηση ότι διαθέτει το δικαίωμα νομής, λογίζεται ως καλόπιστος. (Κωνσταντίνος Αν. Βαβούσκος, *Εμπράγματον Δίκαιον*, στ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1986, σελ. 70).

Επειδή, το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : *«Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα».*

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Μαυρίδου Χρυσούλα – Καρύμπαλη Τσίππσιου Γιαννούλα, *Αποδοχή και Αποποίηση Κληρονομιάς*, Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 4-5) (Κούσουλας Χρίστος, *Νομή και κληρονομική διαδοχή*, Θεσσαλονίκη, 1996 σελ. 153) (Παπαστερίου Δημήτριος, *Εγχειρίδιο Εμπράγματος Δικαίου, Κατοχή – Νομή*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 108), η νομή μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κληρονομούμενος είχε τη νομή κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, καθώς και ότι επήλθε η κληρονομική διαδοχή, χωρίς να απαιτείται η κτήση της φυσικής εξουσίας από τον κληρονόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΜΠρΑθ 3948/2014, ΑΠ 849/2007, ΑΠ 1526/2006), από την ανωτέρω διάταξη (983 ΑΚ) συνάγεται ότι ο κληρονόμος και χωρίς να αποκτήσει τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων πραγμάτων, ακόμη δε και χωρίς να έχει γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και των αντικειμένων αυτής, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως νομέας αυτών, διαδεχόμενος ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής και τα εξ αυτής δικαιώματα. Τούτο ασφαλώς δεν σημαίνει πως ο κληρονόμος αποκτά αυτομάτως τη φυσική εξουσία πάνω στα πράγματα της κληρονομιάς, αλλά ότι ο νόμος του αναγνωρίζει την ιδιότητα του νομέα με όλες τις έννομες συνέπειες που πηγάζουν από αυτήν, προσπορίζει δηλαδή σε αυτόν τη νομική θέση που είχε ο κληρονομούμενος ως προς το πράγμα, κατοχυρώνοντας του κυρίως τη νομική προστασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 984 επ. ΑΚ. Προϋποθέσεις δε γι' αυτήν τη μεταβίβαση είναι αφενός η κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου νομή του πράγματος εκ μέρους αυτού και αφετέρου η κατά τον ίδιο χρόνο στο πρόσωπο του διαδόχου στη νομή, ύπαρξη της ιδιότητας του αληθούς κληρονόμου είτε εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου. Η μεταβίβαση της νομής επέρχεται είτε καλής πίστεως είτε κακής πίστεως νομέας ήταν ο κληρονομούμενος.

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «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.4. Κατά της απόφασης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τη μετάθεση ή όχι του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων».

Επειδή, το άρθρο 76 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώνονται, εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση και του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 75. 2. Δεν εκδίδεται πράξη αν η δήλωση κρίθηκε ειλικρινής ή το ποσό του φόρου δεν υπερβαίνει τις δύο χιλιάδες (2.000) δραχμές κατά κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία. 3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα του εντύπου της πράξης».

Επειδή, το άρθρο 81 παρ. 3 και 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, ...4. ... Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, διοικητικός προσδιορισμός του φόρου διενεργείται σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση έχει τα αναγκαία προς το σκοπό αυτό στοιχεία, είτε από τη φορολογική του δήλωση είτε από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει παράσχει ο φορολογούμενος, χωρίς να απαιτείται προηγούμενος έλεγχος. Αυτό βέβαια δεν αποκλείει τη λήψη υπόψη και άλλων στοιχείων που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, σε αντίθεση προς τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, που γίνεται αμέσως με βάση τη φορολογική δήλωση. Πάντως, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή προσδιορίσει το φόρο με βάση στοιχεία διαφορετικά από εκείνα που περιέχονται στη φορολογική δήλωση του φορολογουμένου, πρέπει να αιτιολογεί ειδικά την απόφασή της αυτή, αναφέροντας τα στοιχεία στα οποία θεμελιώθηκε ο κατά παρέκκλιση της φορολογικής δήλωσης, προσδιορισμός του φόρου, ενώ θα πρέπει να καλεί το φορολογούμενο να παράσχει εξηγήσεις και να υποβάλλει στοιχεία που τεκμηριώνουν τη θέση του (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 658)

Επειδή, σύμφωνα τη νομολογία (ΔΕφ Αθ 4536/2000 ΔΠρ Αθ 2292/1999, ΣΤΕ 1367/1992, ΣΤΕ 1054/1990), όταν το ατομικό φύλλο βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς, για την έκδοση του οποίου τίτλο βεβαίωσης αποτελεί η δήλωση, δεν αποκλίνει από τα δεδομένα αυτής, δεν αποτελεί πράξη καταλογισμού φόρου. Το ίδιο ισχύει και όταν το φύλλο βεβαίωσης εκδίδεται βάσει δήλωσης που υποβάλλεται με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των κληρονομιών ακινήτων, εφόσον δεν αποκλείει το δικαίωμα του Δημοσίου να ενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει επιπλέον κύριο φόρο, αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των δηλωθέντων προσδιοριστικών στοιχείων.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, εφόσον δεν συνιστούν πράξεις επιβολής ή καταλογισμού φόρου με την έννοια του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001, αλλά αποτελούν ατομικό φύλλο βεβαίωσης φόρου επί των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, που κρίνονται ειλικρινείς, χωρίς να προσδιορίζεται επιπλέον φόρος από

αυτόν που προκύπτει από τη δήλωση. Κατά συνέπεια, ο υπόχρεος σε φόρο κληρονόμος δεν κωλύεται από την κοινοποίηση σε αυτόν πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς να αιτηθεί από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής την μετάθεση του χρόνου φορολογίας. Τοιαύτη αίτηση ασκείται παραδεκτώς. Για το νόμο και ουσία βάσιμο της αίτησης, θα πρέπει, ωστόσο, να πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, ήτοι να εμπίπτει η προκείμενη περίπτωση σε κάποια από αυτές που περιοριστικά απαριθμούνται στις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, μετά την κατάργηση του άρθρου 9 παρ. 2 του Ν.2961/2002 με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, οποτεδήποτε κι αν υποβληθεί η φορολογική δήλωση για ακίνητα ή κινητά που αποκτώνται αιτία θανάτου, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 παρ. 14 Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α' / 23-04-2010) και ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, όριζε ότι οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες, για καθεμιά από τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Για τους δικαιούχους δε της Γ' κατηγορίας, μεταξύ αυτών των εξωτικών (ως η προσφεύγουσα και οι συγκληρονόμοι της), η παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Προσβληθείσα πράξη στην προκειμένη υπόθεση είναι η υπ' αρ. πρωτ.-2016 πράξη (έγγραφο – απάντηση) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. απόρριψης του αιτήματος της προσφεύγουσας για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα) που κληρονόμησε μετ' άλλων από τον θανόντα στις-2011 ΤΟΥ

Το ανωτέρω έγγραφο-απάντηση της φορολογικής αρχής αποτελεί ρητή, εκτελεστή, ατομική, διοικητική πράξη, η οποία εκδόθηκε στις-2016 και επιδόθηκε στις-2016 στην προσφεύγουσα από υπάλληλο της ανωτέρω φορολογικής αρχής, δίνοντάς της το δικαίωμα (ως ρητώς αναφέρεται στο κείμενό της), να ασκήσει κατά αυτού (του εγγράφου) ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εντός 30 ημερών από την επίδοση της πράξης

σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Ν. 4174/2013. Το ανωτέρω έγγραφο της φορολογικής αρχής συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά στοιχεία της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, θεσπίζει - διά της απόρριψης του αιτήματος αναβολής του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης - την υποχρέωση καταβολής των φόρων, ως προσδιορίστηκαν και με τις προηγηθείσες υπ'αρ.-2015 και-2015 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και βεβαιώθηκαν αντίστοιχα με τους υπ' αρ.-2015 (υπ'αρ.-2015 χρηματικός κατάλογος) και-2015 (υπ' αρ.-2015 χρηματικός κατάλογος) ατομικούς τίτλους βεβαίωσης και επιφέρει έννομες συνέπειες, ενέχοντας το στοιχείο του διοικητικού καταναγκασμού.

- Η ανωτέρω εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη φέρει πλήρη, ειδική, σαφή και ρητή αιτιολογία, περιλαμβάνοντας όλα τα απαραίτητα στοιχεία υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου (στις διατάξεις του Ν. 2961/2001 περί επιβολής φόρου για την κτήση αιτία θανάτου του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου), δη το υποκείμενο του φόρου (στοιχεία κληρονόμου), το αντικείμενο του φόρου (αναφορά στα «αντικείμενα της κληρονομιαιάς περιουσίας του διαθέτη), ενώ επιπλέον γίνεται επίκληση του άρθρου του νόμου και του κειμένου αυτού, βάσει του οποίου η ανωτέρω φορολογική αρχή προέβη στην απόρριψη του αιτήματος της προσφεύγουσας για μετάθεση του χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, δη λόγω της προηγηθείσας κοινοποίησης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου της οικείας κληρονομιάς στην προσφεύγουσα διά συστημένης επιστολής (κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε στις-2015).

- Οι υπ' αρ./2015 και/2015 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, μη αποκλίνοντας από τα δεδομένα των υποβληθεισών υπ' αρ.-2015 και-2015 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, κρίνοντας αυτές ουσιαστικά ειλικρινείς, χωρίς να προσδιορίζουν επιπλέον φόρο από αυτόν που προκύπτει από τις δηλώσεις, δεν συνιστούν πράξεις επιβολής ή καταλογισμού φόρου με την έννοια του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001, αλλά αποτελούν ατομικό φύλλο βεβαίωσης φόρου επί των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων.

➤ Κατά συνέπεια, παραδεκτώς άσκησε το νόμιμο δικαίωμά της να αιτηθεί μετάθεση του χρόνου φορολογίας για τη συγκεκριμένη κληρονομιά από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, μη κωλυόμενη από την κοινοποίηση των προαναφερόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού το φόρου κληρονομιάς.

- Για το νόμο και ουσία βάσιμο της αίτησης, θα πρέπει, ωστόσο, να πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, ήτοι να εμπίπτει η προκειμένη περίπτωση σε κάποια από αυτές που περιοριστικά απαριθμούνται στις ανωτέρω διατάξεις, μεταξύ άλλων να υφίσταται νόμιμο κώλυμα που δεν επιτρέπει την ελεύθερη μεταβίβαση και ο υπόχρεος σε φόρο κληρονόμος να μην βρίσκεται στη νομή (σωρευτική συνδρομή).

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, η κυριότητα των κληρονομιαιών στοιχείων ανήκει στην σύμφωνα με τα υπ'αρ. πρωτ.-2015 αντίγραφα κτηματολογικών φύλλων, με αποτέλεσμα η

προσφεύγουσα και οι συγκληρονόμοι της να μην μπορούν να ολοκληρώσουν τη διαδικασία της πράξης αποδοχής κληρονομιάς του με τη μεταγραφή αυτής στο υποθηκοφυλακείο, ως ρητά προϋποθέτει το Ειρηνοδίκηίο, στην υπ' αρ.-2015 απορριπτική της υπ' αρ./2015 αίτησης των εν λόγω κληρονόμων απόφασή του, για τη χορήγηση στους ανωτέρω άδειας εκποίησης ακινήτου της κληρονομιάς περιουσίας, προκειμένου να καταβάλουν τους φόρους κληρονομιάς που τους βαρύνουν.

Κατά συνέπεια, πληρούται η πρώτη προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 8 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001 περί ύπαρξης νομικού κωλύματος ελεύθερης διάθεσης της κληρονομιάς περιουσίας.

➤ Από τα πραγματικά περιστατικά, ωστόσο, της προκειμένης περίπτωσης, δεν φαίνεται να συντρέχει σωρευτικά η δεύτερη προϋπόθεση που ρητώς προβλέπει η ανωτέρω διάταξη, ήτοι ο υπόχρεος σε φόρο κληρονόμος να μην βρίσκεται στη νομή των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, η νομή μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, ήτοι η προσφεύγουσα και οι συγκληρονόμοι της, ακόμη κι αν δεν απέκτησαν τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιών ακινήτων, θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου ως νομείς αυτών, διαδεχόμενοι ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής, εφόσον ο κληρονομούμενος είχε τη νομή αυτών κατά το χρόνο θανάτου. Το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο το φέρει η προσφεύγουσα και οι συγκληρονόμοι της και από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν προκύπτει σαφώς και αδιαμφισβήτητα ότι ο δεν είχε κατά το χρόνο θανάτου του τη νομή των ακινήτων.

Η άσκηση από πλευράς κληρονόμων του εξωδίκων γνωστοποιήσεων-προσκλήσεων προς τους έτερους κληρονόμους της να παραδώσουν τη νομή και κατοχή των ακινήτων, από μόνη της δεν αποδεικνύει έλλειψη νομής στο πρόσωπό τους και στο πρόσωπο του θανόντος

Σε κάθε περίπτωση, και όλως επικουρικώς, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν επικαλείται τόσο στην ενδικοφανή προσφυγή της όσο και στο μεταγενέστερο συμπληρωματικό υπόμνημά της προς την υπηρεσία μας την άσκηση, τον αριθμό και την ημερομηνία συγκεκριμένων αγωγών διεκδικητικών της κυριότητας των ακινήτων, δυσχεραίνει την υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 περ α του Ν. 2961/2001, και δικαιώνει την απόρριψη της αίτησής για μετάθεση του χρόνου φορολογίας από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπαγωγής στο αρ. 8 §§ 1 περ. α και 2 του Ν. 2961/2001 και μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης ως προς τα κληρονομιαία στοιχεία απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής

Επειδή, το άρθρο 66 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «*Αρμόδιος για την αποδοχή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του κληρονομούμενου*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2015, η προσφεύγουσα και οι συγκληρονόμοι της υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./2015 αρχική και την υπ'αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ – / 2011).
- Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας (σύστημα taxis – υποσύστημα μητρώου) η (τελευταία) κατοικία του θανόντος στις-2011 του Πολυβίου εμφανίζεται επί της οδού, στη, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και ως αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί έκδοσης πράξεων άμεσου προσδιορισμού του φόρου και όχι διοικητικού προσδιορισμού

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».*

Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης...*».

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...*».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1215/30-09-2014 καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της

πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής και διευκρινίζεται ότι αυτή εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έκδοσης πράξεων άμεσου προσδιορισμού του φόρου και όχι διοικητικού προσδιορισμού στερείται νομικής βασιμότητας και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 πράξη απόρριψης του αιτήματος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το φόρο κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).