



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20/5/2016

Αριθμός απόφασης: 1850

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α)ΑΦΜ κατοίκου..... οδός β) ΑΦΜκατοίκου..... οδός2 και γ)ΑΦΜ κατοίκουοδός(διεύθυνση επικοινωνίας) κατά της υπ' αριθ.πρωτ.28-12-2015) αρνητικής απάντησης στο αίτημα περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αναβολής φορολογίας και εκκαθάρισης της υπ. αρ. .../2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους φορολογίας 2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2011(αρ. πρωτ./28-12-2015) αρνητική απάντηση στο αίτημα περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αναβολής φορολογίας και

εκκαθάρισης της υπ. αρ./2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους φορολογίας 2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υτης οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2015 απόφαση.

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α)β)..... και γ)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./2011(αρ. πρωτ./28-12-2015) αρνητική απάντηση στο αίτημα περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αναβολής φορολογίας και εκκαθάρισης της υπ. αρ./2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους φορολογίας 2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υεπιβλήθηκε σε βάρος των προσφυγόντων ο αναλογών φόρος.

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή της υπ. αρ./9-10-2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς όπου ο κληρονομούμενος την από 16 Μαρτίου 2011 ιδιόγραφη διαθήκη του, που δημοσιεύτηκε με τα αριθ./13.1.2012 πρακτικά του Μονομελούς Πρωτοδικείου....., όρισε ως κληρονόμους του μοναδικού περιουσιακού του στοιχείου, ήτοι ενός οικοπέδου κείμενου στην περιοχή Καρέα Αττικής επιφάνειας.....μ επί του οποίου υφίσταται παλαιό ισόγειο πέτρινο κτίσμα επιφάνειαςτ.μ , τηνκατά ποσοστό 40%, τηνκατά ποσοστό 30% και τηνκατά ποσοστό 30%. Με την υποβολή της ως άνω δήλωσης προβλήθηκε αίτημα αναβολής της φορολογίας , διότι το κληρονομηθέν ακίνητο δηλώθηκε επίδικο από τις κληρονόμους προσφεύγουσες λόγω αγωγής που ασκήθηκε από τον..... ενώπιον του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ Ομε την ως άνω αγωγή επιδίωκε α) να αναγνωρισθεί η ακυρότητα της από 16.03.2011 συνταχθείσας διαθήκης του κληρονομούμενουλόγω αντίθεσης στο νόμο (συνδυασμός αρ. 174, 1718 και 1721 ΑΚ), β) να αναγνωρισθεί το εξ αδιαθέτου κληρονομικό του δικαίωμα στα στην αγωγή αναλυτικώς αναφερόμενα αντικείμενα της κληρονομιάς, ανερχομένου σχετικώς του κληρονομικού του μεριδίου σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου.

Με την υπ' αριθ.2014 απόφαση, που εκδόθηκε από το Πολυμελές Πρωτοδικείοαναγνωρίστηκε αφενός η ακυρότητα της από/03/2011 ιδιόγραφης διαθήκης τουκαι αφετέρου το εξ αδιαθέτου κληρονομικό δικαίωμα του ενάγοντος – αντιδίκου ανερχόμενου σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου επί των κληρονομητέων στοιχείων και καταδίκασε τις προσφεύγουσες να αποδώσουν στον τελευταίο το ποσοστό κληρονομιάς που του αναλογεί 25% εξ αδιαιρέτου επί των κληρονομητέων στοιχείων.

Επί της ως άνω πρωτόδικης απόφασης ασκήθηκε από τις προσφεύγουσες η από/2013 έφεση με την οποία αιτούντο την εξαφάνιση της πρωτόδικης απόφασης. Η έφεση προσδιορίστηκε να εκδικασθεί την 17/3/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος και εκδόθηκε η από 28/12/2015 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥσύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη

μετάθεση του χρόνου φορολογίας διότι: 1) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων φορολογικού έτους 2014 προκύπτει ότιγια το επίδικο ακίνητο δήλωσε εισόδημα€, ηποσό€ και η..... ποσό€. 2) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2014 προκύπτει ότι ηγια το επίδικο ακίνητο δήλωσε εισόδημα€, ηποσό€ και ηποσό€, 3) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2013, μόνο ηέχει δηλώσει για το ποσοστό της στο επίδικο ακίνητο ποσό μισθώματος€. 4) με την αρ. ΓΑΚ.....2012 αγωγή επιδιώκεται να αναγνωρισθεί το εξ αδιαθέτου κληρονομικό δικαίωμα του ενάγοντος σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου και δεν αμφισβητείται το κληρονομικό δικαίωμα των προσφευγουσών απλώς περιορίζεται με βάση τους κανόνες της εξ αδιαθέτου διαδοχής ήτοι σε ποσοστό 25% εκάστου αντί του ποσοστού 40% στην σύζυγο και 30% στα παιδιά.

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της αρνητικής απόφασης μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και αναβολής φορολογίας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Πληρούνται οι προϋποθέσεις για αναβολή φορολογίας για το λόγο ότι έχουν μεν στη νομή τους το επίδικο ακίνητο, όμως αυτό δεν τους αποφέρει κάποια πρόσοδο, εξαιρουμένου του ποσού των 3.000 €, εντός του φορολογικού έτους 2015.

2. Με το από 22/10/2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μισθώσεως εκμισθώσανε το ως άνω οικόπεδο στονμε χρόνο έναρξης την 1η Νοεμβρίου 2014 και χρόνο λήξης την 31η Οκτωβρίου 2034. Ως ημερομηνία καταβολής του πρώτου μηνιαίου μισθώματος ορίστηκε η 1η Ιανουαρίου 2015, ενώ ως μηνιαίο μίσθωμα συμφωνήθηκε και ορίστηκε για το 1ο έτος, ήτοι από 01/01/2015 έως και την 31/12/2015 το χρηματικό ποσό των χιλίων ευρώ (.....€) πλέον του νομίμου τέλους χαρτοσήμου (3,6 %). Όμως, ο ως άνω μισθωτής έχει καταβάλει μόνον τα μισθώματα των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου και Μαρτίου 2015, ήτοι συνολικά ποσό [(.....ευρώ μηνιαίο μίσθωμα πλέον νομίμου χαρτοσήμου 3,6 %) επί τρεις (3) μήνες = (.....€ +€) X 3 =€ X 3=€] τριών χιλιάδων εκατόν οκτώ ευρώ (....€). Για τους λόγους αυτούς προβήκανε στην υποβολή αίτησης διαταγής πληρωμής και απόδοσης μισθίου προς τον Δικαστή του Πρωτοδικείου....., ο οποίος και εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 απόφαση διαταγής πληρωμής και απόδοσης μισθίου κατά του ως άνω μισθωτή, δια της οποίας πιστοποιήθηκε και η καταγγελία της εν λόγω μισθωτικής σύμβασης..... έγινε πρωτόδικα δεκτή, η δε έφεσή τους εκδικάζεται οσονούπω, συνεπώς αφενός υφίσταται σήμερα επιδικία, αφετέρου σύντομα η δικαστική διαδικασία θα ολοκληρωθεί. Με βάση δε την σήμερα υφιστάμενη κατάσταση (βλ. υπ' αριθ./2014 απόφαση Πολ Πρωτ Αθ), οως κληρονόμος του 25%, δέον όπως επιβαρυνθεί με το 25% του φόρου κληρονομίας. Αντίθετη λύση θα οδηγούσε στην δικαιοπολιτικά άδικη κατάσταση να καταβάλουνε αυτές τον φόρο που του αναλογεί .

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 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.

β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δεν γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών.

γ)

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 οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για αναβολή φορολογίας για το λόγο ότι έχουν μεν στη νομή τους το επίδικο ακίνητο, όμως αυτό δεν τους αποφέρει κάποια πρόσοδο, εξαιρουμένου του ποσού των 3.000 €, εντός του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι μίσθωσαν το υπό κρίση ακίνητο από 22/10/2014 στονμε χρόνο έναρξης την 1η Νοεμβρίου 2014 και χρόνο λήξης την 31η Οκτωβρίου 2034 με μηνιαίο μίσθωμα (.....€) για το 1ο έτος, ήτοι από 01/01/2015 έως και την 31/12/2015 πλέον του νομίμου τέλους χαρτοσήμου (3,6 %). Όμως, ο ως άνω μισθωτής έχει καταβάλει μόνον τα μισθώματα των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου και Μαρτίου 2015.

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε Δ.Ο.Υδιαπιστώθηκε ότι το ως άνω επίδικο ακίνητο επέφερε εισόδημα στις προσφεύγουσες ως ακολούθως: 1) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων φορολογικού έτους 2014 προκύπτει ότι η..... για το επίδικο ακίνητο δήλωσε εισόδημα€, ηποσό€ και η..... ποσό€. 2) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2014 προκύπτει ότι ηγια το επίδικο ακίνητο δήλωσε εισόδημα€, ηποσό€ και ηποσό€, 3) από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2013, μόνο ηέχει δηλώσει για το ποσοστό της στο επίδικο ακίνητο ποσό μισθώματος€. Οι ισχυρισμοί των προσφευγουσών ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για αναβολή φορολογίας για το λόγο ότι έχουν μεν την νομή του επίδικου ακινήτου, όμως αυτό δεν τους αποφέρει κάποια πρόσοδο, εξαιρουμένου του ποσού των€, εντός του φορολογικού έτους 2015 προσκρούει στα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και κρίνεται απορριπτέοι.

Επειδή με την αρ. ΓΑΚ/2012 αγωγή επιδιώκεται να αναγνωρισθεί το εξ αδιαθέτου κληρονομικό δικαίωμα του ενάγοντος σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου και δεν αμφισβητείται το κληρονομικό δικαίωμα των προσφευγουσών **απλώς περιορίζεται με βάση τους κανόνες της εξ αδιαθέτου διαδοχής** ήτοι σε ποσοστό 25% εκάστου αντί του ποσοστού 40% στην σύζυγο και 30% στα παιδιά. Ο ισχυρισμός των προσφευγουσών ότι η αγωγή που ήγειρε οέγινε πρωτόδικα δεκτή, η δε έφεσή τους εκδικάζεται οσονούπω, συνεπώς αφενός υφίσταται σήμερα επιδικία, αφετέρου σύντομα η δικαστική διαδικασία θα ολοκληρωθεί. Με βάση δε την σήμερα υφιστάμενη κατάσταση οως κληρονόμος του 25%, δέον όπως επιβαρυνθεί με το 25% του φόρου κληρονομίας, Αντίθετη λύση θα οδηγούσε στην δικαιιοπολιτικά άδικη κατάσταση να καταβάλουνε αυτές τον φόρο που του αναλογεί είναι αβάσιμος ,διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αναβολής της φορολογικής υποχρέωσης κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 8 Ν.2961/2001.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α)ΑΦΜβ) ΑΦΜ και γ)ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./2011(αρ. πρωτ./28-12-2015) αρνητικής απάντησης στο αίτημα περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αναβολής φορολογίας και εκκαθάρισης της υπ. αρ./2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους φορολογίας 2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).