



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22 / 07 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2343**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. 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 από **22/03/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου εξωτερικού, με **ΑΦΜ:**, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την, που κατοικεί στη επί της οδού αριθ., τ.κ, κατά της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου φορολ. έτους **2018**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, καθώς και την από **15/02/2019** έκθεση ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής, της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **22/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της, κατοίκου εξωτερικού, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο 100€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής την 10.12.2018 της με αριθμό φακέλου Θ/2000 υπ' αριθ./2018 Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς με έτος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης το **έτος 2000**.

Η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος, στο χωριό στις 13.07.2000 συζύγου της, υπέβαλλε αυτοβούλως, μαζί με άλλους τρεις κληρονόμους στις 10.12.2018 εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιών, στη ΔΟΥ Ρόδου, με συνημμένη αίτηση χορήγησης πιστοποιητικού μη οφειλής φόρου κληρονομιών, προκειμένου αυτή να διαβιβαστεί στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού.

Η ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, ως αναρμόδια ΔΟΥ, επέστρεψε την ως άνω δήλωση στη ΔΟΥ Ρόδου.

Εν συνεχεία, η ΔΟΥ Ρόδου, και σύμφωνα με την από 15.02.2019 έκθεση ελέγχου, εξέδωσε την υπ' αριθμ./**2019** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Ακολούθως η προσφεύγουσα, υπέβαλε τη με αρ. πρωτ./2019 αίτηση προς την ως άνω ΔΟΥ, ζητώντας να ακυρωθεί η πράξη επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι έχει επέλθει παραγραφή για επιβολή φόρου και προστίμου, και ότι η ΔΟΥ Ρόδου είναι αναρμόδια για έκδοση της πράξης, επειδή, ο κληρονομούμενος ήταν εν ζωή μόνιμος κάτοικος Αυστραλίας, και ελθών στην Ελλάδα για ολιγοήμερες διακοπές απεβίωσε.

Η ΔΟΥ Ρόδου με το αρ. πρωτ./2019 έγγραφό της, απάντησε ότι αρμόδια για την έκδοση της πράξης είναι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, και ότι η δήλωση κληρονομιάς δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση / τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, προβάλλοντας ότι:

1. Χρόνος φορολογίας είναι το 2000, και δεν συντρέχει κανένας λόγος αναβολής του χρόνου φορολογίας.
2. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων σε υποθέσεις κληρονομιών.
3. Η πράξη προστίμου εκδόθηκε μετά την 18.12.2018 που δημοσιεύθηκε ο ν. 4583/2018, με τον οποίο παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις υποθέσεις κληρονομιών μέχρι την 31.12.2013.
4. Δεν έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 102 του ν. 2961/2001.

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 προϊκας 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: "Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου".

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

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, ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 102** του **ν. 2961/2001** “1) Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

2) Προκειμένου για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να χορηγηθούν τα πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί. Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης αυτής έχει εφαρμογή η περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, ως προς την κοινοποίηση πράξης”.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 102 Ν 2961/2001 όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που δεν δηλώθηκαν και συμπληρώθηκε η δεκαπεντάχρονη προθεσμία με αποτέλεσμα ο Προϊστάμενος να μην μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη, **το δικαίωμα του δημοσίου θεωρείται ενεργό**, ως φυσική ενοχή για άλλα δέκα πέντε χρόνια από την λήξη των προηγούμενων. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην χορηγεί ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής τα πιστοποιητικά που προβλέπονται από τα άρθρα 105 έως 115 του ιδίου νόμου, με αποτέλεσμα να μην μπορεί ο υπόχρεος π.χ. να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο που δεν δήλωσε ή να αναλάβει χρήματα από τον λογαριασμό που παρέλειψε να δηλώσει αν και είχε σχετική υποχρέωση κλπ.

Στις περιπτώσεις αυτές το πιστοποιητικό χορηγείται, αν κατά την διάρκεια της δεύτερης αυτής δεκαπενταετίας υποβληθεί δήλωση και καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί σε αυτή.

Η δήλωση αυτή υπόκειται σε έλεγχο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ο οποίος μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη για την ανακρίβεια της μέσα σε δέκα χρόνια από το τέλος του χρόνου κατά την διάρκεια του οποίου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η δήλωση.

Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση που η δήλωση υποβληθεί με τα την συμπλήρωση της δεύτερης δεκαπενταετίας ο αρμόδιος Προϊστάμενος δεν θα βεβαιώσει κανένα φόρο για αυτή και θα χορηγήσει επίσης χωρίς φόρο το πιστοποιητικό του άρθρου 105 που τυχών θα του ζητηθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ 5** του **άρθρου 102** του **ν. 2961/2001** (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 61 του Ν 4583/2018) “Το δικαίωμα του Δημοσίου για την

επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι, ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.2003, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι, δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, β) για τις δωρεές εν ζωή, γονικές παροχές και προίκες, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, που συνέταξε το συμβόλαιο ότι, τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003 και δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης”.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1199/2017** η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001. ... Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις 10.12.2018 που υπέβαλλε στην ΔΟΥ Ρόδου αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 102§3 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη φόρου κληρονομιάς και προστίμου, όταν η δήλωση υποβληθεί το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς παραγραφής, καθότι η δήλωση υποβλήθηκε δέκα οκτώ και πλέον χρόνια από τον χρόνο φορολογίας, ούτε και παρέλαβε πιστοποιητικό του άρθρου 105 Κώδικα Κληρονομιών, διότι σε οκτώ ημέρες από την υποβολή της δήλωσης δημοσιεύτηκε ο ν. 4583/2018, που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61, δεν απαιτείται πλέον η προσκόμισή του.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται με την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου δηλαδή το έτος 2000 η δε κρινόμενη φορολογική δήλωση υπ. αρ. υποβλήθηκε στις 10.12.2018, (χωρίς επί αυτής να τίθεται ζήτημα απώλειας νομής και μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) ισχύ έχουν οι διατάξεις της παρ 1 περ β) και γ) του άρθρου 102 του Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τη παρ 5 του ιδίου άρθρου (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 61 του Ν 4583/2018, σε φορολογικές υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31/12/2003 έχουν παραγραφεί). Επομένως σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα, ορθώς εκδόθηκε η κρινόμενη πράξη από την αρμόδια φορολογική αρχή, **διότι η δήλωση υποβλήθηκε εντός της δεύτερης δεκαπενταετίας** (πρώτη δεκαπενταετία 2000+15=2015, δεύτερη δεκαπενταετία 2015+15=2030), και **δεν εμπίπτει στην παρ 3 και 5 του άρθρου 102 του ν 2961/2001.**

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου **66§2 του ν. 2961/2000**, ορίζουν, ότι: “Αν ο κληρονομούμενος είχε την κατοικία του στην αλλοδαπή και απεβίωσε στην Ελλάδα, αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας είναι εκείνος στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου απεβίωσε ο κληρονομούμενος”.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ’ αριθμ./2000 ληξιαρχική πράξη θανάτου ο κληρονομούμενος ‘..... του, απεβίωσε στον της, και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, αρμόδιος για την αποδοχή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, και ως εκ τούτου, ορθώς εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της **22/03/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου εξωτερικού, με **ΑΦΜ:**, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την, που κατοικεί στη επί της οδού αριθ., τ.κ, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2018**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.