



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 18.07.2019

Αριθμός Απόφασης: 1775

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό02.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης05.2009, αρ. φακ. Θ-...../1991) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, μετά της συνημμένης σε αυτήν από

.....02.2019 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό02.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης05.2009, αρ. φακ. Θ-...../1991) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ μετά της συνημμένης σε αυτήν από02.2019 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό02.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης05.2009, αρ. φακ. Θ-...../1991) που εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/2016 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ η οποία αντικαταστάθηκε από τη με αριθμό/2017 εντολή ελεγχίς και βάσει της από02.2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληροδόχου της κατά την 01.11.1991 αποβιώσασας, Α.Φ.Μ., κύριος φόρος ποσού 11.987,85€, κατόπιν διαπίστωσης μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και κατά συνέπεια επαναπροσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των κληρονομιών ακινήτων και του αναλογούντος φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η με αριθμό02.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Η κληρονομιά της χαρακτηρίστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών ως κληροδότημα του Ν. 2039/1939, καθώς επιτελούσε κοινωφελή σκοπό και βάσει του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με άρθρο 96 του Ν. 2039/1939 απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς.
2. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δεν προσδιορίστηκε ο τρόπος υπολογισμού της αξίας του κληρονομηθέντος ακινήτου και δεν επισυνάφθηκε σχετικό έντυπο υπολογισμού με αποτέλεσμα να παραβιάζεται το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013.

3. Εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2009 (χρόνος επιλογής της προσφεύγουσας κατόπιν κλήρωσης ως κληροδόχου), αντί του 1991, όταν και απεβίωσε η κληρονομούμενη. Η επαγωγή της κληρονομιάς συντελέσθηκε με το θάνατο της κληρονομούμενης και δε συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βάσει των διατάξεων της περ. στ' του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001.
4. Αποκλειστική ευθύνη της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς κατά την υποβολή και παραλαβή της με αριθμό/2009 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, η οποία υπολόγισε το φόρο κληρονομιάς λαμβάνοντας ως χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης το έτος θανάτου της κληρονομούμενης και όχι το έτος της κλήρωσης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

.....

β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα, καθώς και οι περιουσίες του άρθρου 96 του α.ν. 2039/ 1939 (ΦΕΚ 455 Α'), εφόσον επιδιώκουν αποδειγμένα σκοπούς εθνωφελείς ή θρησκευτικούς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς κατά την έννοια του άρθρου 1 του α.ν. 2039/1939.»

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 2039/1939 ορίζεται ότι:

«1. Περιουσία διατιθεμένη κατά τα εν τω ανωτέρω άρθρω προς εκπλήρωσιν ειδικού κοινωφελούς σκοπού, η εκτέλεσις του οποίου ανατίθεται διά της συστατικής πράξεως εις υφιστάμενα ιδρύματα, σωματεία, πάσης φύσεως οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως, νομικά πρόσωπα κλπ., άνευ ειδικωτέρου καθορισμού τρόπου διοικήσεως, αποτελεί κεφάλαιον αυτοτελούς διαχειρίσεως, διακεκριμένης της λοιπής περιουσίας αυτών».

Επειδή, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001 θα πρέπει η κληρονομητέα περιουσία να έχει διατεθεί για την εκπλήρωση ειδικού κοινωφελούς σκοπού και η εκπλήρωση του σκοπού αυτού να ανατεθεί είτε σε υφιστάμενο ίδρυμα, είτε σε σωματείο, είτε σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, είτε σε

κάποιο άλλο νομικό πρόσωπο και να αποτελεί κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης, ενώ στη συγκεκριμένη περίπτωση η κληρονομιά της χαρακτηρίστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών (Κτηματική Υπηρεσία του Νομού Λάρισας) ως κληροδότημα του Ν. 2039/1939, καθώς ο σκοπός των διαθηκών της κληρονομουμένης ήταν κοινωφελής, ωστόσο αυτή δεν αποτέλεσε κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης διατεθειμένο για την εκπλήρωση ειδικού σκοπού η εκτέλεση του οποίου ανατέθηκε σε κάποιο από τα ανωτέρω αναφερόμενα νομικά πρόσωπα, αλλά τα αποτελούντα αυτήν περιουσιακά ακίνητα κληροδοτήθηκαν σε διάφορα φυσικά πρόσωπα μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τους όρους των διαθηκών της κληρονομουμένης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απαλλαγής της κληρονομιαίας περιουσίας από το φόρο κληρονομιάς βάσει των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

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, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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, με βάση τη διάταξη της περίπτωσης Β (Αντικειμενική αξία) του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

« 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

.....
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

.....
γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982 ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα".

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών

.....
2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων.

γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.»

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων

.....
Επειδή, με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1149/09.06.1994 ορίζεται ότι:

«1. Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, καθώς και στη φορολογία αυτόματου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.), εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και μόνο αν αυτά (ακίνητα) βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο σύστημα.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα κατηγορίες.

.....

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

.....
β) Με το έντυπο 2 υπολογίζεται η αξία της επαγγελματικής στέγης στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων - καταστημάτων.

.....
δ) Με το έντυπο 4 υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων που δεν χρησιμοποιούνται ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί ποτέ ως χώροι κύριας χρήσης».

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας χρησιμοποιώντας το έντυπο 2 (φύλλο υπολογισμού αξίας επαγγελματικής στέγης) και το έντυπο 4 (φύλλο υπολογισμού αξίας αποθήκης) και τις τιμές εκκίνησης όπως ορίσθηκαν με την ΠΟΛ 1034/27.02.2007.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, περιγράφεται αναλυτικά το κληροδοτηθέν ακίνητο και αναφέρεται η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του, ενώ επισυνάπτονται και τα σχετικά έντυπα υπολογισμού των αξιών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, στην περίπτωση που τα σχετικά έντυπα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του καταστήματος και της υπόγειας αποθήκης δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με την έκθεση ελέγχου όπως ισχυρίζεται η ίδια, είχε τη δυνατότητα να ζητήσει με αίτημά της από τη φορολογική αρχή να λάβει αντίγραφα των εντύπων αυτών, εντούτοις από κανένα στοιχείο του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει η υποβολή σχετικού αιτήματος και η μη ικανοποίησή του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 1967 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Βεβαρημένος με κληροδοσία μπορεί να είναι ο κληρονόμος, ο καταπιστευματοδόχος και κληροδόχος.

Εφόσον ο διαθέτης δεν όρισε διαφορετικά, βεβαρημένος είναι ο κληρονόμος».

Επειδή, με το άρθρο 1971 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Αν κληροδόχος ορίστηκε πρόσωπο από ορισμένο κύκλο, κατ' επιλογήν του βεβαρημένου ή τρίτου, ο καθορισμός του προσώπου γίνεται από το βεβαρημένο με δήλωσή του προς αυτό και από τον τρίτο με δήλωσή του προς το βεβαρημένο. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι ο καθορισμός έχει ανατεθεί στο βεβαρημένο».

Επειδή, με το άρθρο 1972 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Αν ο διαθέτης άφησε κληροδοσία σε περισσότερους και ανέθεσε στο βεβαρημένο ή σε τρίτο να καθορίσει τι θα πάρει ο καθένας από το αντικείμενο που κληροδοτήθηκε, ο καθορισμός γίνεται με τον τρόπο που ορίζει το προηγούμενο άρθρο».

Επειδή, με το άρθρο 1973 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Αν ο διαθέτης όρισε να πάρει ο τιμώμενος ένα από περισσότερα αντικείμενα και η επιλογή έχει ανατεθεί σε τρίτο, αυτή γίνεται με δήλωση προς το βεβαρημένο. Αν ο τρίτος δεν μπορεί να κάνει τη επιλογή, ή αν πέρασε άπρακτη η δικαστική προθεσμία που τάχθηκε για το σκοπό αυτό, το δικαίωμα της επιλογής περιέρχεται στο βεβαρημένο».

Επειδή, με το άρθρο 1997 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Το δικαίωμα από την κληροδοσία αποκτάται μόλις πεθάνει ο διαθέτης (επαγωγή της κληροδοσίας). Ο κληροδόχος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληροδοσία».

Επειδή, με το άρθρο 1999 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Αν ο κληροδόχος δεν έχει ακόμη συλληφθεί όταν πέθανε, ο διαθέτης, ή αν το πρόσωπό του προσδιορίζεται από γεγονός που επέρχεται μετά το θάνατο του διαθέτη, η επαγωγή γίνεται κατά το χρόνο του τοκετού ή μόλις επέλθει το γεγονός».

Επειδή, με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, με την περ. στ του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

.....

στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ.».

Επειδή, σε περιπτώσεις που ο κληροδόχος προσδιορίζεται με γεγονός που θα επέλθει αργότερα, η επαγωγή, άρα και η προσωρινή κτήση του δικαιώματος που παρέχει η κληροδοσία γίνεται όταν επέλθει το γεγονός σύμφωνα με το άρθρο 1999 του Α.Κ. (βλ. Παπαντωνίου Ν., Κληρονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 1989, ε' έκδοση, σελ 125.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...»

Επειδή, εν προκειμένω η κληρονομιά της χαρακτηρίστηκε ως κληροδοτήμα του Ν. 2039/1939, διότι ο σκοπός των διαθηκών της ήταν κοινωφελής, αφού βούληση της κληρονομούμενης ήταν να διατεθεί η περιουσία της σε άπορα κορίτσια που θα επιλεγόντουσαν μεταξύ των ορφανών και πτωχών κορασίδων, που δεν θα είχαν υπερβεί το ενδέκατο (11^ο) έτος της ηλικίας τους και θα βρίσκονταν κατά το χρόνο θανάτου της στο Ορφανοτροφείο και στην

Επειδή, με την υπ' αριθμ.06.2005 απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας Θεσσαλίας συγκροτήθηκε η εκτελεστική επιτροπή του κληροδοτήματος προκειμένου να προχωρήσει άμεσα στην εκπλήρωση του σκοπού της διαθήκης, ήτοι στην επιλογή των άπορων κορασίδων και στην κλήρωση και διάθεση των κληρονομητέων ακινήτων.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη με αριθμό04.2009 έκθεση κλήρωσης του συμβολαιογράφου Λάρισας η προσφεύγουσα έλαβε κατόπιν διενεργηθείσας στις 10.04.2009 κλήρωσης στο συμβολαιογραφείο του ένα ισόγειο κατάστημα εμβαδού 36 τ.μ. μετά του υπογείου αυτού από το κληροδοτήμα της

Επειδή, βάσει του άρθρου 1999 του Α.Κ. η επαγωγή της κληροδοσίας στην προσφεύγουσα έλαβε χώρα στις 10.04.2009 κατόπιν της κλήρωσης όταν και κατέστη γνωστό το πρόσωπο της κληροδόχου.

Επειδή, βάσει του άρθρου 1973 του Α.Κ. το αντικείμενο της κληροδοσίας που έλαβε η προσφεύγουσα κατέστη δήλο κατόπιν της διενεργηθείσας κλήρωσης.

Επειδή, βάσει της περ. στ' του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας γεννήθηκε όταν καθορίσθηκε με την κλήρωση το περιουσιακό στοιχείο που έλαβε η τιμώμενη δη στις 10.04.2009.

Επειδή, στις05.2009 υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή η με αριθμό/2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, ως κληροδόχο της, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.04.2009 πράξη εκθέσεως κληρώσεως του συμβολαιογράφου Λαρίσης και κατόπιν συντάχθηκε η με αριθμό05.2009 πράξη αποδοχής κληρονομιάς του ίδιου συμβολαιογράφου με την οποία η προσφεύγουσα απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα ένα κατάστημα ισόγειου ορόφου, επιφάνειας 36 τ.μ. με υπόγεια αποθήκη εμβαδού 36 τ.μ. στη οδό στη Λάρισα με ποσοστό συνιδιοκτησίας 67,845/1000 επί οικοπέδου εμβαδού 260 τ.μ.

Επειδή, η φορολογητέα αξία του ακινήτου υπολογίσθηκε κατά την παραλαβή της ανωτέρω δήλωσης φόρου κληρονομιάς με τις αντικειμενικές αξίες που ίσχυαν την 01.11.1991 (χρόνο θανάτου) αντί των αντικειμενικών αξιών που ίσχυαν την 10.04.2009 (χρόνος κλήρωσης) και η εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς έγινε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ίσχυαν κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς και τον οφειλόμενο φόρο, λαμβάνοντας ως χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 10.04.2009 (και όχι το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης την 01.11.1991) και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν02.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς
(αρ. φακ. Θ-...../1991).

Φόρος κληρονομιάς	11.987,85€
-------------------	------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.