



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.06.2022

Αριθμός απόφασης: 2307

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

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

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό .../24.01.2022 (Θ .../2012) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για την κληρονομούμενη (ΑΦΜ) κατά το σκέλος που του καταλογίζεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ποσού 4.841,86 ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθ. .../24.01.2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, της οποίας ζητείται η τροποποίηση,

6. Την με αριθ. πρωτ. .../02.03.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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:

Κατόπιν υποβολής της με αριθ. /24.01.2022 κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε η υπ' αριθ. /24.01.2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, με την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα, ως κληρονόμος της (σε ποσοστό 1/12) που απεβίωσε την 18.09.2012, κύριος φόρος κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ..... /2012) ποσού 8.069,76 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 4.841,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 12.911,62 ευρώ.

Σύντομο ιστορικό

Σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου, την 18.09.2012 απεβίωσε στη Μυτιλήνη η χήρα το γένος και, με Α.Φ.Μ., οποία κατέλειπε την από 25.12.2006 ιδιόγραφη διαθήκη της, που δημοσιεύτηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο, με τα υπ' αριθ. /2012 Πρακτικά Δημόσιας Συνεδρίασής του, κατονομάζοντας συνολικά έξι κληρονόμους, που ήταν τα αγαπημένα της ανήψια, τέκνα των τριών αδελφών της, και, σύμφωνα με την οποία: α) το σπίτι στη Μυτιλήνη, επί της οδού, και το χωράφι είκοσι στρεμμάτων στο στον της κατά ποσοστό $\frac{3}{4}$ εξ αδιαιρέτου και στην της κατά ποσοστό $\frac{1}{4}$ εξ αδιαιρέτου, β) το σπίτι στο και οικόπεδο, το περιβόλι δύο στρεμμάτων στη, τα χρήματα που είχε στις τράπεζες και ό,τι άλλο ακίνητο θα είχε κατά το χρόνο θανάτου της, ότι θα πάρουν σε ίσα μέρη κατά κυριότητα και νομή τα παιδιά της αδελφής της, ήτοι, και, καθώς και ο της και η της Κατά την ημερομηνία θανάτου της διαθέτιδας, ήτοι την 18.09.2012, από τα ανήψια της που κατονόμαζε στη διαθήκη της δεν βρισκόταν στη ζωή ο (τέκνο της αδελφής της), ο οποίος απεβίωσε την 2.08.2007, καταλείποντας ως πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους του τα τέκνα του, και, όπως και η (επίσης τέκνο της αδελφής της), η οποία απεβίωσε την 24.03.2003, καταλείποντας ως πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους της τα τέκνα της, και Το συγκεκριμένο γεγονός του θανάτου των προαναφερόμενων ανηψιών της διαθέτιδας αποκρύφθηκε αρχικά από την κληρονομούμενη, η οποία εντέλει πληροφορήθηκε το θάνατο των ανηψιών της τον Αύγουστο του 2007, χωρίς να προβεί στην σύνταξη νεότερης διαθήκης. Τα τέκνα των προαποβιωσάντων κληρονόμων, της και, αποδέχθηκαν σιωπηρά την επαχθείσα σε αυτά κληρονομιά και αναμείχθηκαν ενεργά στη διαχείρισή της, θεωρώντας τους εαυτούς τους κληρονόμους στη θέση των εκλιπόντων γονέων τους κατά το ποσοστό 1/12 εξ αδιαιρέτου για καθέναν από αυτούς, ήτοι συνολικά κατά το 1/6 εξ αδιαιρέτου για κάθε ρίζα. Η ιδιότητά τους αρχικά αναγνωρίστηκε από όλους τους εν ζωή εγκαταστάτους. Εν συνεχεία,

όμως, η και ο μετέβαλαν την αρχική τους στάση, ενώ ο και η συνέχισαν να αναγνωρίζουν το κατά την από 25.12.2006 ιδιόγραφη διαθήκη κληρονομικό δικαίωμα των τέκνων των αποβιωσάντων κληρονόμων (αρχικοί). Στο πλαίσιο της μεταβολής στάσης εκ μέρους των ανωτέρω, η αιτήθηκε και πέτυχε, δυνάμει της υπ' αριθ. /2015 διάταξης του Ειρηνοδικείου, την έκδοση κληρονομητηρίου που πιστοποιούσε το κληρονομικό της δικαίωμα επί της ως άνω κληρονομιάς της διαθέτιδας κατά ποσοστό $\frac{1}{4}$ εξ αδιαιρέτου, αντί ποσοστού $\frac{1}{6}$ εξ αδιαιρέτου, καθώς τα μερίδια των και, οι οποίοι εξέπεσαν πριν από την επαγωγή, προσαύξησαν κατά ίσα μέρη τις μερίδες των λοιπών κληρονόμων που εγκαταστάθηκαν με την από 25.12.2016 διαθήκη. Περαιτέρω, με την υπ' αριθ. /2016 απόφαση του Ειρηνοδικείου, η οποία εκδόθηκε επί σχετικής αιτήσεως των κληρονόμων των προαποβιωσάντων αρχικών κληρονόμων, διατάχθηκε η αφαίρεση του χορηγηθέντος στην κληρονομητηρίου, καθόσον κρίθηκε ότι υπάρχει ασάφεια της από 25.12.2006 διαθήκης ως προς το ζήτημα της τύχης των κληρονομικών μερίδων των εγκαταστατών, σε περίπτωση έκπτωσης κάποιου από αυτούς πριν από την επαγωγή, και ότι για τον λόγο αυτό είναι αμφίβολο το εξ αδιαιρέτου ποσοστό του κληρονομικού δικαιώματος που η ισχυρίζεται ότι κατέχει. Με την αντίστοιχη αιτιολογία το ίδιο Δικαστήριο απέρριψε και το αίτημα των αιτούντων να πιστοποιηθεί αντίστοιχα και το δικό τους κληρονομικό δικαίωμα με τη χορήγηση κληρονομητηρίου, κρίνοντας ότι η διάγνωση του κληρονομικού τους δικαιώματος προϋποθέτει ερμηνεία της βούλησης της διαθέτιδας, η οποία όμως δεν ανήκει στην αρμοδιότητα του συγκεκριμένου ως άνω Δικαστηρίου. Κατόπιν, ασκήθηκε η με αριθμό κατάθεσης /04.11.2019 αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, το οποίο κατόπιν συζήτησης την εν λόγω αγωγής εξέδωσε την υπ' αριθ. /2021 απόφασή του, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτή η ως άνω αγωγή και αναγνώρισε το κληρονομικό δικαίωμα των εναγόντων, του με Α.Φ.Μ. του με Α.Φ.Μ., του με Α.Φ.Μ., του με Α.Φ.Μ., σε ποσοστό $\frac{1}{12}$ εξ αδιαιρέτου για κάθε έκαστο εξ αυτών, ως υποκατάστατων κληρονόμων στη θέση των εκλιπόντων γονέων τους, τετιμημένων με την από 25.12.2006 ιδιόγραφη διαθήκη της χήρας, το γένος και, που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθ. /2012 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, επί της κληρονομιαίας περιουσίας που κατέλειπε η ως άνω διαθέτιδα σ' αυτούς, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διαθήκη της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, κατά το σκέλος που αφορά επιβολή πρόσθετου φόρου ύψους 4.841,86 ευρώ και την επιστροφή του ποσού που κατέβαλε ως αχρεωστήτως καταβληθέν προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος του πρόσθετο φόρο ύψους 4.841,86 ευρώ διότι η υπό κρίση κληρονομιά βρισκόταν σε επιδικία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς, β)

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ως άνω νόμου:

«Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α)..... 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 8 του ως άνω νόμου, όπως ίσχυε:

«Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

1. 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 απροσόδου 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. ...

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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου νόμου σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, όπως ίσχυε, ορίζονταν τα εξής:

«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)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«Εναρξη προθεσμίας δήλωσης

..... 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α), β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η κληρονομούμενη χήρα, το γένος και, απεβίωσε την 18.09.2012 και σύμφωνα με την από 25.12.2006 ιδιόγραφη διαθήκη της, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθ. /2012 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, κατέλειπε έξι κληρονόμους, που ήταν τα αγαπημένα της ανήψια, τέκνα των τριών αδελφών της, και

Επειδή, εν προκειμένω χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 18.09.2012, χρονολογία θανάτου της κληρονομούμενης.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως κληρονόμος δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής της εν λόγω δήλωσης ως όφειλε, ήτοι εντός έξι μηνών από τη δημοσίευση της διαθήκης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου, στη συνέχεια οι λοιποί συγγενείς αμφισβήτησαν το κληρονομικό δικαίωμα του προσφεύγοντος (θεωρώντας ότι η προαποβίωση των γονέων συνεπάγεται έκπτωση από το δικαίωμα της κληρονομιάς) και τα υπό κρίση περιουσιακά στοιχεία κατέστησαν επίδικα σε μεταγενέστερο χρόνο, από το θάνατο και την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ήτοι μετά την έκδοση κληρονομητηρίου δυνάμει της υπ' αριθ. /2015 διάταξης του Ειρηνοδικείου, το οποίο ανακλήθηκε στη συνέχεια με την έκδοση της υπ' αριθ. /2016 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση η διαθήκη δημοσιεύτηκε στις 05.11.2012 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 63 του ν.2961/2001, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς άρχιζε στις 05.11.2012.

Επειδή, η με αριθ./24.01.2022 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων είναι εκπρόθεσμη, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες εάν το ποσό του φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, επιβάλλονται τόκοι επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα, δεν γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 11.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατοίκου Λέσβου, και την επικύρωση της με αριθμό /24.01.2022 (Θ/2012) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για την κληρονομούμενη (ΑΦΜ).

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

Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /24.01.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

Κύριος φόρος	8.069,76 ευρώ
Πρόσθετος φόρος	4.841,86 ευρώ
Σύνολο	12.911,62 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.