



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 18.07.2019

Αριθμός Απόφασης: 1774

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. δήλωσης06.2009, αρ. φак. 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. δήλωσης06.2009, 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. δήλωσης06.2009, 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 ελεγκτικής 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 14.447,65€ 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. Παράβαση ουσιαστικών διατάξεων νόμου, καθώς δεν υφίσταται για την προσφεύγουσα μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βάσει των διατάξεων της του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης ήτοι η 01.11.1991 και όχι ο χρόνος της επιλογής της προσφεύγουσας κατόπιν κλήρωσης ως κληροδόχου (2008), διότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ.

2. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς παραγράφηκε μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης.

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

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

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

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

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

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

«Αν ο διαθέτης άφησε κληροδοσία σε περισσότερους και ανέθεσε στο βεβαρρημένο 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 βεβαρρημένο. 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 βεβαρρημένο».

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:

.....

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.

.....
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, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.Δ 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου :

«α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 61 του Ν. 4583/2018 (ΦΕΚ Α 212/18.12.2018) τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 ως ακολούθως:

«5. 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.»

Επειδή, με τη με αριθμό Ε. 2001/28.12.2018 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55, 60, 61 και 70 του ν.4583/2018 (Φ.Ε.Κ. 212 Α'/18-12-2018) για θέματα φορολογίας κεφαλαίου» ορίσθηκε ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμων στις υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια από την 31-12-1994, που ίσχυε μέχρι σήμερα, στην 31-12-2003. Ως εκ τούτου για τις ανωτέρω υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και την 31-12-2003 δεν απαιτείται, από τη δημοσίευση του νόμου (18-12-2018) και εφεξής, η προσκόμιση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικιών και κερδών από τυχερά παίγνια. Επίσης, κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 18-12-2018, δεν συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές οι οποίες είχαν συσταθεί μέχρι και 31-12-2003».

Επειδή, εν προκειμένω η κληρονομιά της χαρακτηρίσθηκε ως κληροδότημα 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./22.06.2005 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 αριθμό/01.07.2008 έκθεση κλήρωσης του συμβολαιογράφου Λάρισας η προσφεύγουσα έλαβε κατόπιν διενεργηθείσας στις 01.07.2008 κλήρωσης στο συμβολαιογραφείο του ένα διαμέρισμα του δεύτερου υπέρ του ισογείου ορόφου, εμβαδού 77,40 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου επιφάνειας 365,80 τ.μ. 44,50/1000 στη συμβολή των οδώναπό το κληροδότημα της

Επειδή, βάσει του άρθρου 1999 του Α.Κ. η επαγωγή της κληροδοσίας στην προσφεύγουσα έλαβε χώρα στις 01.07.2008 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 01.07.2008.

Επειδή, στις06.2009 υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή η με αριθμό/2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, ως κληροδόχο της, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./01.07.2008 πράξη εκθέσεως κληρώσεως του συμβολαιογράφου Λαρίσης και κατόπιν συντάχθηκε η με αριθμό/29.06.2009 πράξη αποδοχής κληρονομιάς του ίδιου συμβολαιογράφου με την οποία η προσφεύγουσα απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα ένα διαμέρισμα του δεύτερου υπέρ του ισογείου ορόφου, εμβαδού 77,40 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου επιφάνειας 365,80 τ.μ. 44,50/1000 στη συμβολή των οδώναπό το κληροδόχημα της

Επειδή, η φορολογητέα αξία του ακινήτου υπολογίσθηκε στην ανωτέρω δήλωση φόρου κληρονομιάς με τις αντικειμενικές αξίες που ίσχυαν την 01.11.1991 (χρόνο θανάτου) αντί των αντικειμενικών αξιών που ίσχυαν την 01.07.2008 (χρόνο κλήρωσης) και η εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς έγινε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ίσχυαν κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (....02.2019) το δεκαετές δικαίωμα του δημοσίου (από το χρόνο υποβολής της υπ' αρ./2009 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στις06.2009) για επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν είχε παραγραφεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς και τον οφειλόμενο φόρο, λαμβάνοντας ως χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 01.07.2008 (και όχι το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης την 01.11.1991), καθώς δεν είχε επέλθει παραγραφή του σχετικού δικαιώματος της 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	14.447,65€
-------------------	------------

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.