



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 27/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3179

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09.07.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ** : κατοίκου επί της οδού αριθμός ... Τ.Κ. ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 30.03.13 με **ΑΦΜ** : κατά της προσαύξησης 60% του κυρίου φόρου της με αριθμό/18.06.24 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής (αρθ. φακέλου θ-..... και αρθ. δήλωσης/22.05.24)

5. Την ως άνω πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09.07.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΦΜ :** ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 30.03.13 με **ΑΦΜ :** η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο θανών την 30.03.13 , κάτοικος εν ζωή Αττικής , κατέλιπε την περιουσία του με βάση την από 28.01.10 ιδιόγραφη διαθήκη και την από 27.02.13 προσθήκη αυτής η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ'/12.01.15 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου και κηρύχθηκε κύρια με την υπ' αριθ'/12.01.15 πράξη του , ορίζοντας μ' αυτή κληρονόμους κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου τους : α) , β) του και γ) σε 1) διαμέρισμα επί της οδού , 2) διαμέρισμα τριών δωματίων 4 ορόφου στην ως άνω διεύθυνση 3) υπόγειο διαμέρισμα στην ως άνω διεύθυνση μισθωμένο σε πρόσωπο με όνομα 4) χρήματα και λοιπές απαιτήσεις του διαθέτη σε τραπεζικούς λογαριασμούς και χρηματοοικονομικά προϊόντα σε διάφορες τράπεζες 5) περιεχόμενο θυρίδων στην ΕΤΕ του υποκαταστήματος Αττικής και 6) απαιτήσεις του διαθέτη από την εταιρεία «..... και κατά πλήρη κυριότητα την σύζυγο σε διαμέρισμα δυάρι 4 ορόφου στον Αττικής.

Με βάση τις ως άνω διαθήκες, κατόπιν της με αριθμό αιτήσεως/2015 του προσφεύγοντος και των λοιπών συγκληρονόμων (ήτοι της μητέρας του και του αδελφού του) προς το Ειρηνοδικείο περί χορηγήσεως κληρονομητρίου, εκδόθηκε μετά από ένα και πλέον έτος η με αριθμό/5-10-2016 διάταξη-κληρονομητήριο του Ειρηνοδίκη (ΣΧΕΤ 6), με το οποίο πιστοποιήθηκε ότι ο προσφεύγων και συγκληρονόμοι είναι οι νόμιμοι κληρονόμοι του

Μετά την έκδοση του άνω κληρονομητηρίου ο πρώτος εξάδελφος του κληρονομουμένου άσκησε εναντίον της προσφεύγουσας και των λοιπών εκ διαθήκης κληρονόμων την από 20/12/2016 με αριθμούς κατάθεσης ΓΑΚ/25-1-2017 και ΕΑΚ/25-1-2017 αγωγή του στο Πολυμελές Πρωτοδικείο δια της οποίας ισχυριζόταν ότι οι εν λόγω διαθήκες είναι άκυρες διότι δεν γράφτηκαν και δεν υπογράφηκαν με το χέρι του κληρονομουμένου

Το Πολυμελές Πρωτοδικείο εξέδωσε την με αριθμό/2022 απόφασή του απορρίπτοντας την αγωγή του κατά της οποίας ο ως άνω ενάγων άσκησε στο Τριμελές Εφετείο την υπ' αριθμ./2023 έφεσή του κατά της ως άνω/2022 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Επί της εφέσεως αυτής εκδόθηκε η με αριθμό/6-4-2023 απόφαση του Εφετείου δια της οποίας απορρίφθηκε η ως άνω έφεση, η οποία κατέστη αμετάκλητη λόγω μη ασκήσεως αναίρεσης.

Με βάση τα ως άνω αναφερόμενα η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αρθ'/22.05.24 (Θ-8/2013) δήλωση φόρου κληρονομιάς στα πλαίσια της οποίας εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής η με αριθ./.... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 13.861,13 € πλέον πρόσθετος φόρος 60% ποσού 8.317,10€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 22.178,93 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή στρέφεται κατά της ως άνω πράξης και ζητά να ακυρωθεί ο καταλογισθείς πρόσθετος φόρος ποσού 8.317,10€, ήτοι το ποσοστό 60 % του επιβληθέντος κύριου φόρου κληρονομιάς ισχυριζόμενη ότι η φορολογική της υποχρέωση προς υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς γεννήθηκε στις 6-4-2023, με την έκδοση της με αριθμό/2023 απόφασης του Εφετείου άλλως στις 12-7-2023 , ήτοι ένα μήνα μετά από την επίδοση της εν λόγω απόφασης) προβάλλοντας ότι λόγω κατάθεσης αγωγής από τρίτους κατά της εγκυρότητας του κληρονομικού δικαιώματος δεν είχε την νομή των κληρονομιών αντικειμένων ει μη μόνον την κατοχή, δηλαδή την φυσική εξουσίαση αυτών κατά το λόγο της κληρονομικής της μερίδας .

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2961/01 Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ΦΕΚ 266 Α'): ορίζονται ότι :

Άρθρο 1

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας 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».

Άρθρο 3 (Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο)

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

Άρθρο 5 (Υποκείμενος στο φόρο)

Υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 § 1 (Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης)

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

Άρθρο 7 περ.γ (Μετάθεση χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης)

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α).....β).....

γ)κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας , όταν το δικαίωμα δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδότου κατέστη επίδικο , κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει την νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδότου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν. »

Άρθρο 9 (Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας)

Ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Άρθρο 62 « Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων»

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) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους «εννέα (9) μήνες» της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε «εννέα (9) μήνες», από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων». Η φράση «έξι (6) μήνες» στις περιπτώσεις α` και β` αντικαταστάθηκε από τη φράση «εννέα (9) μήνες» με την παρ. Α.5 άρθρου 48 Ν.4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019 το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.37 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται από 1.1.2020.

Άρθρο 63 § 2 «Εναρξη προθεσμίας δήλωσης»

Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8, δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας, ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομίας, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων, στ) από την αναγνώρισή τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 5104/2024** προβλέπονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 86

Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α ' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.».

Στο άρθρο 70 του Ν. 4987/2022 περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο, σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 86 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024) εξακολουθεί να ισχύει, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 70

Μεταβατικές διατάξεις

I.... ..

... ..

22. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1.1.2015

.».

Τέλος, στο Ν. 2523/1997 («Διοικητικές — Ποινικές Κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία»), ο οποίος εφαρμόζεται για υποθέσεις με ημερομηνία θανάτου πριν την 01.01.2015 σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 70 παρ. 22 Ν. 4987/2022, όπως εν προκειμένω, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

Άρθρο 2

Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων — Διοικητική επίλυση της διαφοράς

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%)για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως η Φορολογική Αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης υπολόγισε πρόσθετο φόρο ποσοστού 60 % επί του καταλογισθέντος κύριου φόρου λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς καθότι η φορολογική της υποχρέωση προς υποβολή φόρου κληρονομιάς γεννήθηκε στις 6-4-2023, με την έκδοση της με αριθμό/2023 απόφασης του Εφετείου, άλλως στις 12-7-2023, ήτοι ένα μήνα μετά από την επίδοση της εν λόγω απόφασης) διότι δεν είχε την νομή των κληρονομιαίων ακινήτων αλλά απλή κατοχή δηλαδή τη φυσική εξουσίαση αυτών και μάλιστα σε ποσοστό 1/3 αυτών, επικαλούμενη πρόσ τούτο τις διατάξεις του άρθρου 7 περ.γ του ν. 2961/2001

Επειδή η προσφεύγουσα τυγχάνει εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος την 30.03.13 η οποία δημοσιεύθηκε στις 12.01.15 και κηρύχθηκε με το υπ' αρθ...../06.04.15 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου κυρία.

Επειδή με δεδομένο ότι όταν ο κληρονόμος κληρονομεί από διαθήκη αλλά εκ των υστέρων έτερο πρόσωπο ασκεί κατά του κληρονόμου αγωγή διεκδικώντας κληρονομικό δικαίωμα ενώ ολόκληρη η κληρονομιάα περιουσία βρίσκεται στην νομή του κληρονόμου, η δημιουργηθείσα με την άσκηση αγωγής επιδικία δεν επηρεάζει τις φορολογικές υποχρεώσεις του αναφερόμενου στη διαθήκη κληρονόμου για τον οποίο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου αφού βρίσκεται στη νομή των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων .

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή δέχεται ότι καθ' όλη τη διάρκεια της επιδικίας είχε την κατοχή των κληρονομιαίων αντικειμένων στο βαθμό που επιτάσσει η κληρονομική μερίδα και επομένως ασκούσε την φυσική εξουσίαση επί των πραγμάτων της κληρονομιάς (σωματικό στοιχείο της νομής) έχοντας έτσι διάνοια κυρίου (πνευματικό στοιχείο της νομής) με βάση την ισχύουσα καθ' όλη την διάρκεια της εκκρεμοδικίας δημοσιευμένη διαθήκη που ορίζει την προσφεύγουσα κληρονόμο αφού δεν είχε ακυρωθεί αυτή με δικαστική απόφαση.

Επειδή η επιδικία δεν είχε ουδεμία επιρροή στην εξουσίαση των αντικειμένων της κληρονομιάς με όμοιο ή ανάλογο τρόπο με αυτή που απορρέει από της άσκηση του δικαιώματος πλήρους κυριότητας το οποίο δεν τελούσε υπό αίρεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 62§ 1 περίπ. α' και 63 του νόμου 2961/2001 (όπως ίσχυαν κατά την κρίσιμη περίοδο φορολογίας που όριζε εξαμήνη προθεσμία) η εν λόγω αρχική δήλωση έπρεπε να υποβληθεί εντός έξι (6) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης , ήτοι έως την 13.07.15, ημέρα Δευτέρα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ως κληρονόμος εκ διαθήκης του θανόντος την 30.03.2013 υπέβαλε την υπ' αρθ'/22.05.24 δήλωση φόρου κληρονομιάς συνεπεία της οποίας η Φορολογική Αρχή εξέδωσε την υπ' αρθ'/24 πράξη διοικητικού προσδιορισμού με την οποία προσδιόρισε φορολογητέα αξία ακινήτων ποσού 74.206,10 € επιβάλλοντας προς τούτο κύριο φόρο ποσού 13.861,83 € πλέον πρόσθετο φόρο εκπρόθεσμης δήλωσης 60% ποσού 8.317,10 € .

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός ως κατά νόμο αβάσιμος.

Κατόπιν τούτων

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 09.07.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ : ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 30.03.13 και την επικύρωση της με αριθμό/18.06.24 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής (αρθ. φακέλου θ-..... και αρθ. δήλωσης/22.05.24)

Φορολογική υποχρέωση υπόχρεου

Έτος φορολογίας 2013

Προσαύξηση εκπρόθεσμης δήλωσης 60% : 13.861,83 € X 60% = 8.317,10 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΤΣΙΡΩΝΗ ΑΙΜΙΛΙΑ

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.