



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604576**

E-mail : **ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr**

Καλλιθέα: 01/02/2023

Αριθμός απόφασης: 323

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 (ΦΕΚ Β΄4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από 04-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού Τ.Κ..... κατά της υπ΄ αριθ./17-08-2022 πράξης Διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Την με υπ΄ αριθ./17-08-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

1. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας .

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

Επί της από 04-10-2022 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η συζ., το γένος, η οποία απεβίωσε την 11/11/2015 , στις 15/8/2011 συνέταξε ιδιόχειρη διαθήκη , η οποία δημοσιεύθηκε στο Ειρηνοδικείο στις 25/2/2019 (αριθμός/2019).

Ο υιός της του απεβίωσε την **1/11/2021**.

Με τη παραπάνω διαθήκη , η κληρονομούμενη, , εξέφρασε τη βούλησή της μετά το θάνατο της **αφενός μεν το 50% οικίας επιφανείας 124 τ.μ. κυρίων χώρων & 195 τ.μ. βοηθητικών χώρων , σε οικόπεδο 301 τ.μ., που βρίσκεται στο χωριό Αρκαδίας να περιέλθει στη κυριότητα του ανιψιού της (γιού της αδερφής της) , αφετέρου δε ότι άλλο ακίνητο έχει στη κυριότητα της , μετά το θάνατο του υιού της του , **εάν δεν έχει πωληθεί από το , να περιέλθει στη κυριότητα του****

Για το πρώτο σκέλος της διαθήκης αυτής (την κληρονομιά του 50% της οικίας και του οικοπέδου) , ο προσφεύγων, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό πρωτοκόλλου/28-3-2022, η οποία έλαβε αριθμό δήλωσης/29-3-2022. Μετά την εκκαθάριση της εκπρόθεσμης αυτής δήλωσης (καθώς η εμπρόθεσμη υποβολή αυτής έληξε στις 25/8/2019, έξι μήνες μετά τη δημοσίευση της προαναφερθείσας διαθήκης) κοινοποιήθηκε σε αυτόν η υπ' αριθ./2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου με την οποία βεβαιώθηκε κύριος φόρος 1.347,92 ευρώ πλέον προσαυξήσεων 381,39 και πλέον του σχετικού προστίμου ποσού 100,00 ευρώ , του άρθρου 54^λ του Ν.4174/2013 λόγω υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης. Ο προσφεύγων την οφειλή του αυτή την έχει υπαγάγει σε ρύθμιση του Ν.4646/2019, τις δόσεις της οποίας καταβάλλει σε μηνιαία βάση εμπρόθεσμα και δεν την προσβάλλει με την παρούσα.

Το δεύτερο (υπό αίρεση) σκέλος της διαθήκης αυτής , συνιστά **κληρονομικό κατεπίστευμα** , με το οποίο η διαθέτης (.....) όρισε απώτερο κληρονόμο/κατεπιστευματοδόχο τον στον οποίο θα περιερχόταν η κληρονομιά των ακινήτων της , **όταν πέθαινε ο αρχικός εξ' αδιαθέτου κληρονόμος αυτής , ο υιός της, εάν αυτός δεν τα είχε προηγουμένως πωλήσει.**

Με την επέλευση του γεγονότος αυτού, δηλαδή του θανάτου του στις 01/11/2021, η κληρονομιά των ακινήτων της επάγεται αυτοδικαίως στον καταπιστευματοδόχο (.....) με την ιδιότητα του κληρονόμου/καθολικού διαδόχου του κληρονομούμενου

και όχι απλώς με την ιδιότητα δικαιούχου ενοχικής αξίωσης κατά του αρχικού κληρονόμου. Δηλαδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο καταπιστευματοδόχος (.....) **έπρεπε να υποβάλει δήλωση εννέα μήνες μετά το θάνατο του ο οποίος επήλθε στις 01/11/2021 δηλαδή στις 01/08/2022.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να διαγραφούν :

A) 677,91 ευρώ ως προσαυξήσεις κυρίου φόρου που λανθασμένα του καταλογίστηκαν

B) 103,13 ευρώ ως πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4174/2013 και οι σχετικές προσαυξήσεις που λανθασμένα του καταλογίστηκαν

Γ) 149,74 ευρώ , δηλαδή το 5% του κύριου φόρου ($2.994,81 \times 5\% = 149,74$), εφόσον αυτός εξοφλήθηκε εμπρόθεσμα και εφάπαξ πριν τις 30/09/2022.

Όσο αφορά το κύριο **φόρο κληρονομιάς ποσού 2.994,81 ευρώ, ο προσφεύγων δεν προβάλλει αντιρρήσεις.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 2961/2001 Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο. Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται :
α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 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 ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι η αρχική δήλωση υποβάλλεται **α) μέσα σε μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή 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 κληρονομαία 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρο 63 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. 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 κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1923 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η έννοια του κληρονομικού καταπιστεύματος : Ο διαθέτης μπορεί να υποχρεώσει τον κληρονόμο να παραδώσει έπειτα από ορισμένο γεγονός ή χρονικό σημείο την κληρονομιά που απέκτησε ή ποσοστό της σε άλλον (καταπιστευματοδόχο). Τέτοια υποχρέωση δεν μπορεί να επιβληθεί στον καταπιστευματοδόχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1935 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η έννοια του χρόνου επαγωγής του καταπιστευματοδόχου: Η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο επέρχεται **μόλις πεθάνει ο κληρονόμος**, αν ο διαθέτης δεν έταξε κάποιο άλλο γεγονός ή χρονικό σημείο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1940 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η αποδοχή ή αποποίηση του καταπιστεύματος : Μόλις γίνει η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο αυτός δικαιούται να αποδεχθεί ή να αποποιηθεί την κληρονομιά κατά τις διατάξεις για την αποδοχή ή την αποποίησή της.

Δηλαδή, το κληρονομικό καταπίστευμα είναι ο θεσμός που παρέχει τη δυνατότητα στο διαθέτη όχι μόνο να ορίσει τον κληρονόμο του, αλλά και να καθορίσει απώτερο κληρονόμο (μετακληρονόμο) ή κληρονόμους στους οποίους θα περιέλθει η κληρονομιά του, κατά κανόνα, όταν πεθάνει ο αρχικός κληρονόμος. **Η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο επέρχεται μόλις πεθάνει ο κληρονόμος, εφόσον ο διαθέτης δεν έταξε κάποιο άλλο γεγονός ή χρονικό σημείο. Μόλις γίνει η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο, αυτός δικαιούται ν' αποδεχτεί ή να αποποιηθεί την κληρονομιά κατά τις διατάξεις για την αποδοχή ή την αποποίησή της.**

Επειδή η συζ., το γένος, στις 15/8/2011 συνέταξε ιδίχειρη διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε στο Ειρηνοδικείο στις 25/2/2019 (αριθμός/2019) σύμφωνα με την οποία εξέφρασε τη βούλησή της μετά το θάνατο της **αφενός, το 50% οικίας (επιφανείας 124 τ.μ. κυρίων χώρων & 195 τ.μ. βοηθητικών χώρων, σε οικόπεδο 301 τ.μ.) που βρίσκεται στο χωριό, να περιέλθει στη κυριότητα του ανιψιού της (γιού της αδερφής της, αφετέρου ότι ακίνητο έχει στη κυριότητα της, μετά το θάνατο του υιού της του, εάν δεν έχει πωληθεί από το, να περιέλθει στη κυριότητα του**

Επειδή ο θάνατος του του επήλθε στις 01/11/2021 ο καταπιστευματοδόχος (.....) έπρεπε να υποβάλει δήλωση εννέα μήνες μετά το θάνατο του **ήτοι στις 01/08/2022.**

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς οι οποίες έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένων εγγράφων &-
1/8/2022

Επειδή κατά την εκκαθάριση των συγκεκριμένων δηλώσεων η Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου έλαβε λανθασμένα ως χρόνο φορολογίας, το πέρας του εξαμήνου που ακολουθούσε από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης δηλαδή την **25/08/2019** και όχι το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο (προσφεύγοντα) ήτοι την 1/11/2021 δηλαδή την ημερομηνία θανάτου του Λαμβάνοντας υπόψη την ημερομηνία αυτή η **εννεάμηνη προθεσμία** του αρ.62 του Ν.2961/01 **συμπληρώνεται στις 01/08/2022** οπότε και **κατατέθηκαν εμπρόθεσμα οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς** .

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της ημερομηνία κατάθεσης 04-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και τη διαγραφή,προστίμων και προσαυξήσεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Ποσό κύριου φόρου 2.994,81ευρώ μείον έκπτωση 5%(149,74ευρώ) =2.845,07ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΑΙΜΙΛΙΑ ΤΣΙΡΩΝΗ

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.