



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

Θεσσαλονίκη, 22-03-2023

Αριθμός Απόφασης: 601

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά της αριθμ. ..../12-10-2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. ....
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ..../12-10-2022 πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017 (Θ .../17), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....που εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της αριθμ. ..../01-09-2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου 9.633,75€. (Το συνολικό ποσό της οφειλής στις **24/10/2022**, λόγω προσαυξήσεων ποσού **3.117,80€**, διαμορφώθηκε στο ποσό **12.751,55€**.)

Στις 06-05-2017 απεβίωσε η θεία της προσφεύγουσας ..... χήρα ....., στην ....., έχοντας συντάξει δημόσια διαθήκη και δη την υπ' αριθμ. ..../2014 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου ....., στην οποία κατέλιπε ως μόνους και αποκλειστικούς κληρονόμους τέσσερα (4) άτομα, ανάμεσα στα οποία και την προσφεύγουσα. Τον Ιούνιο του 2017 δημοσιεύθηκε η διαθήκη με το υπ' αριθμ. ..../29-06-2017 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου ..... Σύμφωνα με τη διαθήκη αυτή η προσφεύγουσα εγκαταστάθηκε αποκλειστική κληρονόμος σε ένα αυτοτελές και διαιρεμένο διαμέρισμα του τρίτου εν εσοχή ορόφου (τρίτου ρετιρέ), έχον πρόσοψη στην οδό ..... και στις οπίσθια και πλάγια πρασιές της οικοδομής, κείμενο δεξιά στον προσβλέποντα την οικοδομή από

την άνω οδό μικτού εμβαδού 64,20 τ.μ. της άνω οικοδομής στον Δήμο ..... και επί της οδού ..... με οδικό αριθμό 4.

Η περιγραφή αυτή αντιστοιχεί στο διαμέρισμα τρίτου στην εσοχή ορόφου – τρίτο ρετιρέ (5<sup>ος</sup> όροφος πάνω από το ανώγειο), που αποτελείται από ένα (1) κύριο δωμάτιο, σαλόνι, χωλ, μαγειρείο και λουτροαποχωρητήριο, που συνήφθη στο με αρ. .... /2-3-1973 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ....., διαιρετώς και αυτοτελώς, με ποσοστό ιδιοκτησίας οικοπέδου τέσσερα και πενήντα εκατοστά επί τοις εκατό (4,50/100) εξ αδιαιρέτου στο όλο παραπάνω οικόπεδο. Ωστόσο, η περιγραφή του ακινήτου στην εν λόγω διαθήκη προκάλεσε αντιδικίες με τους υπόλοιπους κληρονόμους, καθώς το διαμέρισμα το οποίο αντιστοιχούσε στην ακριβή περιγραφή της διαθήκης δεν ήταν της κληρονομούμενης για να μπορεί να το κληροδοτήσει στην προσφεύγουσα, καθώς το ακίνητο αυτό το είχε αποκτήσει με αποδοχή κληρονομιάς το 1986 και το πούλησε το 1987 με το υπ' αρθ. .... /1987 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... Το διαμέρισμα, όπως περιγράφεται στη διαθήκη έχει εσφαλμένη περιγραφή ως προς τη «δεξιά» τοποθεσία του στον τρίτο εν εσοχή όροφο ενώ η ορθή περιγραφή θα έπρεπε να είναι «αριστερά» σ' αυτόν που βλέπει την οικοδομή από την οδό ..... Ως εκ τούτου το κληρονομικό της δικαίωμα αμφισβητήθηκε τόσο από τους συγκληρονόμους της διαθήκης, όσο και από τις δημόσιες αρχές και η προσφεύγουσα δεν μπόρεσε να προβεί σε αποδοχή κληρονομιάς. Συνεπώς, το ακίνητο που ήθελε ουσιαστικά να συμπεριλάβει στη διαθήκη της ήταν το δικό της και εκ παραδρομής περιέγραψε αυτό που είχε μεταβιβάσει πριν 30 χρόνια. Η προσφεύγουσα κατέφυγε στα δικαστήρια και μετά από δύο δικαστικές αποφάσεις που κήρυξαν την αγωγή της απαράδεκτη λόγω αναρμοδιότητας, υπέβαλε στο Μονομελές Πρωτοδικείο ..... αγωγή με σκοπό να αναγνωριστεί το κληρονομικό της δικαίωμα βάσει ερμηνείας της ..... /12-5-2014 δημόσιας διαθήκης. Η ανωτέρω αγωγή εκδικάστηκε την 06-10-2022 και αναμένεται η έκδοση της απόφασης. Στο μεταξύ όμως, η προσφεύγουσα ήρθε σε συνεννόηση με τους υπόλοιπους κληρονόμους και στις 10/02/2022 υπέγραψαν το πρακτικό επιτυχούς διαμεσολάβησης, με το οποίο άρθηκε η αμφισβήτηση του κληρονομικού της δικαιώματος.

Η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση-τροποποίηση της με αρ. .... /12-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως προς το ποσό των επιβληθέντων προσαυξήσεων, ισχυριζόμενη ότι η έναρξη υπολογισμού αυτών θα έπρεπε να είναι η ημερομηνία υπογραφής του πρακτικού επιτυχούς διαμεσολάβησης, ήτοι στις 10-02-2022 και όχι η τελευταία ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς βάσει της δημοσίευσης της διαθήκης, ήτοι στις 30-04-2018.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 62§1 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε πριν την κωδικοποίηση του ν. 4646/2019: 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 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 κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 63§2 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε: 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 τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8.[...]

**Επειδή**, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου...*, σύμφωνα με τα οριζόμενα 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**, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. *Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...*».

**Επειδή**, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

**Επειδή**, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

**Επειδή**, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 7 του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) ...

β) ....

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης 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 τη θεωρία, προκειμένου να καταστεί εφικτή από την αρμόδια φορολογική αρχή η διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων αναβολής του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, θα πρέπει ο υπόχρεος κληρονόμος ή κληροδόχος , με τη δήλωση του φόρου κληρονομιάς να γνωστοποιήσει στη φορολογική αρχή τη συνδρομή των προϋποθέσεων αναβολής, επισυνάπτοντας και τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία.(βλ. Φωτόπουλο Ιωάννη, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών, Α' τόμος , 2013, σελ 241).

Επιπρόσθετα βάσει της νομολογίας (βλ. ΜΔΠρΑθ 2829/2000) κρίθηκε ότι «...Εάν ο κληρονόμος δεν προβεί στις ενέργειες αυτές μέχρι την υποβολή της δηλώσεώς του και γίνει εκκαθάριση αυτής, χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι συντρέχει λόγος αναβολής της φορολογίας, μπορεί αυτός να προβεί σε ανάκλησή της, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του αρ. 72 του ν. δ. 118/1973 (τώρα 72 ν. 2961/2001), επικαλούμενος ότι λόγω πλάνης δεν εξέθεσε στη δήλωσή του τους λόγους για τους οποίους έπρεπε να αναβληθεί η φορολογική του υποχρέωση».

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 8 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον . ν 4646/2019: 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 προσόδου 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.

β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δεν γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών.

γ) .....

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.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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**, σύμφωνα με το αρ. 53§1 του ν. 4174/2013: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτημα για αναβολή της φορολογίας του φόρου κληρονομιάς βάσει των άρθρων 7 και 8 του ν. 2961/2001 κατά την υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς, όπου βάσει των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών θα αποφαινόταν ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για τυχόν αναβολή του φόρου. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση φόρου κληρονομιάς θεωρώντας εσφαλμένα ότι η γέννηση της φορολογικής της υποχρέωσης είναι η ημερομηνία του πρακτικού διαμεσολάβησης και όχι ο θάνατος της κληρονομούμενης.

**Επειδή**, η υπ' αριθμ. ....../01-09-2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και συνεπώς οφείλει τους τόκους του αρ. 53 του ΚΦΔ.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../01-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της .....

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

### **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.