



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 15/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4280

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την από 18/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ....., κατοίκου ΖΑΚΥΝΘΟΥ, οδόςκατά της υπ' αριθ αριθ./10-6-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ./10-6-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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:

Με την υπ' αριθ./10-6-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 8.197,00 €, πλέον 9.837,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε με τον θάνατο την 10/12/2015 τουκαταλείποντας κληρονόμους, με διαθήκη την προσφεύγουσα σύζυγό του, καθώς και τα τρία τέκνα του στο σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του (κατέλειπε την επικαρπία όλης της περιουσίας του στη σύζυγο του και την ψιλή κυριότητα κατ' ίσα μέρη, ήτοι 1/3 σε έκαστο των τέκνων του).

Οι κληρονόμοι υπέβαλαν την με αρ./12.12.2006 εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς και την με αρ./2009 εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση κατά τις διατάξεις των άρθρων 3, 5, 6, 61 & 62 του Ν. 2961/2001 (και με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2) δηλώνοντας, στο ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ της ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ το 100% της πλήρους κυριότητας των παρακάτω ακινήτων:

Ακίνητα στο δημοτικό διαμέρισματου νομού Ζακύνθου τα οποία κατά το χρόνο φορολογίας υπάγονται στον πλήρη αντικειμενικό προσδιορισμό ήτοι .

- Ελαιώνας στη θέση επιφάνειας 178,21 τ.μ., με δηλωθείσα αξία ποσό 483,02 ευρώ,
- Ελαιώνας στη θέση επιφάνειας 566 τ.μ., με δηλωθείσα αξία ποσό 1.635,48 ευρώ,
- Ελαιώνας στη θέση επιφάνειας 609 τ.μ., με δηλωθείσα αξία ποσό 1439,23 ευρώ
- Αμπελώνας στη θέση επιφάνειας 1687 τ.μ., με δηλωθείσα αξία ποσό 4361,22 ευρώ
- Ακίνητο σε οικόπεδο εντός οικισμού, το οποίο κατά το χρόνο φορολογίας ήτο στο μικτό προσδιορισμό (αντικειμενικός προσδιορισμός για το κτίσμα, μέθοδος συγκριτικών στοιχείων για το οικόπεδο).
- Διώροφη οικία επιφανείας 448,18 τ.μ., σε οικόπεδο επιφανείας 1184,34 τ.μ. με δηλωθείσα αξία για το κτίσμα 152165,41 ευρώ και για το οικόπεδο 58066,50 ευρώ.

Οικόπεδα εντός οικισμού, των οποίων η αξία προσδιορίζεται κατά το χρόνο φορολογίας με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων ήτοι .

- οικόπεδο τη θέση, επιφανείας 222,37 τ.μ., με δηλωθείσα αξία 15200,00 ευρώ.
- οικόπεδο στη θέση, επιφανείας 36,93 τ.μ., με δηλωθείσα αξία 1107,90 ευρώ.
- δεξαμενή νερού σε οικόπεδο επιφανείας 36,93, με δηλωθείσα αξία 8478,00 ευρώ.
- οικόπεδο στη θέση, επιφανείας 3403,74 τ.μ. , με δηλωθείσα αξία 102112,00.

συνολική αξία ακινήτων στη Ζάκυνθο 353.207,41 ευρώ.

Ακίνητο στα Καλάβρυτα

- Οικόπεδο στη θέση στον οικισμό, επιφανείας 549,40 τ.μ., του οποίου η αξία προσδιορίστηκε κατά το χρόνο φορολογίας με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων δηλωθείσα αξία 8241,00 ευρώ.
- Αξία επίπλων **6.972,18 ευρώ**

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ: 353.207,41+8.241,00+ 6.972,18=**360.252,00 ευρώ.**

Δεν δηλώθηκαν προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές, στο δε ΠΑΘΗΤΙΚΟ δηλώθηκε μηδενικό ποσό.

Κατά συνέπεια η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας ανήλθε στο ποσό των 360.262,00 ευρώ.

Σύμφωνα με τη διαθήκη η επικαρπία της κληρονομούμενης περιουσίας περιήλθε στην σύζυγο και νυν προσφεύγουσα, η οποία γεννήθηκε το 1940. Κατά το χρόνο φορολογίας (10.12.2005) η κληρονόμος ήτο 65 ετών και η επικαρπία υπολογίζεται στα 3/10.

Κατά την εκκαθάριση της αρχικής και της συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η επικαρπία υπολογίστηκε στα 2/10, αντί του ορθού 3/10 και η ψιλή κυριότητα στα 8/10, αντί του ορθού 7/10, με αποτέλεσμα εσφαλμένο υπολογισμό τόσο στις κληρονομούμενες μερίδες, όσο και στον βεβαιωθέντα φόρο κληρονομιάς, ενώ στην σύζυγο χορηγήθηκε επιπλέον και αυξημένο αφορολόγητο 300.000,00 ευρώ.

Μερίδα συζύγου $360.262,00 \times 3/10 = 108.082,00 \text{ €}$.δεν βεβαιώθηκε φόρος διότι χορηγήθηκε αυξημένο αφορολόγητο 300.000€.

Μερίδα τέκνων $360.262,00 \times 7/10 = 251.183,00 \text{ €}$, $251.183,00 : 3 = 84.061,00 \text{ €}$ και βεβαιώθηκε φόρος σε κάθε παιδί 5.607,00€.

Την 15/2/2016 και με την με αρ. πρωτ./2016 συστημένη επιστολή **ζητήθηκε** από την προσφεύγουσα η **προσκόμιση βεβαίωσης εάν κατέχει την ελληνική ιθαγένεια διαφορετικά** η απαλλαγή του φόρου ισχύει υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και θα πρέπει να προσκομιστεί ανάλογη βεβαίωση, προκειμένου να τύχει της απαλλαγής των 300.000,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε:

α) βεβαίωση διαμονής από τον Δήμο NTITZIGKEN.

β) φωτοτυπία διαβατηρίου.

γ) μετάφραση σχετικής γερμανικής νομοθεσίας περί αφορολογήτων και φόρου κληρονομιών.

Στην συνέχεια στάλθηκαν αντιστοίχως στις Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών & Ζακύνθου δελτία πληροφοριών για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, των οποίων η αξία προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε :

A. Τα ακίνητα η αξία των οποίων προσδιορίστηκε κατά το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κρίθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο ειλικρινή.

B. Αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς (ακίνητα), των οποίων η αξία προσδιορίζεται με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων και κατά τις εκθέσεις ελέγχου/εκτίμησης των **Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών και Ζακύνθου** διαπιστώθηκε ότι υφίστατο διαφορά μεταξύ της δήλωσης και του διενεργηθέντος ελέγχου, ανερχόμενη στα ποσά των 2.757,00 & 43.555,05 ευρώ αντιστοίχως.

Γ. Μεταξύ των άλλων περιουσιακών στοιχείων υπήρχαν και ακίνητα (κτίσματα) που η συνολική τους αξία προσδιορίστηκε με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού και ανέρχεται στο ποσό των 152.165,41 ευρώ, ενώ η αξία της δεξαμενής προσδιορίστηκε στο ποσό των 10000,00 ευρώ με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Δ. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα, θεωρείται ότι μεταξύ της κληρονομιάς υπάρχουν έπιπλα και σκεύη, αξίας ίσης με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στη κληρονομιά.

Ε. από το σύστημα taxis, υποσύστημα «Μητρώο», διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω προσφεύγουσα **ήτο κάτοικος Ελλάδος και δεν είχε ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις και .**

ΣΤ. από το σύστημα taxis, υποσύστημα «Δηλώσεις Εισοδήματος», **διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου για τα οικονομικά έτη 2006 έως 2014 και για το φορολογικό έτος 2014.** Για το φορολογικό έτος 2014 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δηλώνει εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά και ζημία από γεωργική επιχείρηση. Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), η ανωτέρω είναι κάτοικος Ελλάδος και δηλώνει εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά.

Ζ. Σύμφωνα με τη βεβαίωση διαμονής που προσκόμισε, προκύπτει ότι είναι κάτοικος Ελλάδος και όχι Γερμανίας.

Η. Σύμφωνα με τη σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί κληρονομιών, προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς μόνο για τα

κινητά του αποβιώσαντος, ανεξάρτητα αν η κατοικία ή η συνήθης διαμονή του είναι στην Ελλάδα ή στη Γερμανία.

Θ.Δεν προσκομίστηκε βεβαίωση ότι η περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα φορολογήθηκε στη Γερμανία, έτσι ώστε να ισχύσει η φορολόγησή της υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, αλλά προσκομίστηκε μετάφραση του νόμου που ισχύει στην Γερμανία για τον φόρο κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια ο διενεργηθείς έλεγχος, ελλείψει νομίμων δικαιολογητικών, έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται αυξημένου αφορολογήτου (τω 300.000 ευρώ).

Ως εκ τούτου η κληρονομούμενη περιουσία προσδιορίστηκε ως προς το ενεργητικό της στο ποσό των 406.563,99 ευρώ (η δήλωση αξίας επίπλων κρίθηκε ειλικρινής), ως προς το παθητικό της στο ποσό των 0,00 ευρώ, αξία κληρονομούμενης περιουσίας 406.563,99 ευρώ.

αξίες μεριδίων: 1) συζύγου: 121.970.00 ευρώ ($406.564.00 \cdot 3/10$) και

2) τέκνων: $404.564,00 \cdot 7/10 = 284.595,00/3 = 94.865,00$.

Αναφορικά με τα τέκνα, δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, διότι με την αρχική εκκαθάριση, τόσο της αρχικής, όσο και της συμπληρωματικής δήλωσης, είχε βεβαιωθεί φόρος μεγαλύτερος απ'αυτόν που βάσει ελέγχου αναλογεί.

Ακολούθησε η αποστολή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ με συστημένη επιστολή του υπ' αρ./2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου με προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ενώ η προσφεύγουσα με το υπ' αρ./23.5.2016 έγγραφό της προσκόμισε τα ίδια έγγραφα για την κατοχή της ελληνικής ιθαγένειας ή τη φορολόγηση υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, τα οποία είχε προσκομίσει και στο παρελθόν και τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω την 10.6.2016 με την με αρ. πρωτ.R 342314 συστημένη επιστολή εστάλη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ η με αρ./2016 πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ο αύξων αριθμός της οποίας εκ παραδρομής δεν ανεγράφη στο σώμα της πράξης που παρέλαβε η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν 4174/2013.

2. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός αναφορικά με την απαλλαγή από τον φόρο με βάση την αμοιβαιότητα (άρθρο 25 παρ 2 περ. ζ του Ν 2961/2001 απαλλαγή από τον φόρο 300.000,00 ευρώ).

3. Παράνομος ο καταλογισμός του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει

διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. **Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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 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 τις διατάξεις των άρθρων 1,3,5 Ν 2961/2001 η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αιτία θανάτου υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς για την καταβολή του οποίου υπόχρεοι είναι οι δικαιούχοι της κτήσης φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς είναι αυτά που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς καθώς και τα ενσώματα ή ασώματα κινητά που βρίσκονται στην αλλοδαπή και ανήκουν σε Έλληνες που κατοικούν οπουδήποτε και σε αλλοδαπούς που κατοικούν στη Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 25 παρ.1 περ.δ) του Ν. 2961/2001 απαλλάσσονται από το φόρο οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφόσον προβλέπεται απαλλαγή τους από το φόρο με διεθνείς συμβάσεις. Αν στη νομοθεσία του αλλοδαπού κράτους δεν προβλέπεται πλήρης απαλλαγή, αλλά υπαγωγή σε ελαφρύτερη φορολογία με τον όρο της αμοιβαιότητας, η φορολογητέα στην Ελλάδα κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία φυσικού ή νομικού προσώπου, που έχει την ιθαγένεια του ξένου τούτου κράτους, υπόκειται σε ελαφρύτερο φόρο αντίστοιχο προς εκείνο που επιβάλλεται από το ξένο τούτο κράτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του Ν 2961/2001. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ 1 του Ν 2961/2001 Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες..... Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική

τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ) (%)	Συντελεστής κλιμακίου (σε ευρώ)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία σε ευρώ	Φόρος που αναλογεί
20.000	-	-	20.000	-
40000	5	2000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000

Υπερβάλλον 20

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα , πριν την διενέργεια του ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εστάλη η με αρ. πρωτ./15-2-2016 πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα , προκειμένου να τύχει της απαλλαγής των 300.000,0 ευρώ, να προσκομίσει βεβαίωση ότι η κληρονόμος έχει την Ελληνική Ιθαγένεια, **διαφορετικά η απαλλαγή ισχύει μόνο με τον όρο της αμοιβαιότητας**, «το δε βάρος απόδειξης φέρει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο οποίος πρέπει να προσκομίσει ανάλογη βεβαίωση ».

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε α) βεβαίωση διαμονής από τον Δήμο ΝΤΙΤΖΙΓΚΕΝ β) φωτοτυπία διαβατηρίου γ) μετάφραση σχετικής γερμανικής νομοθεσίας περί αφορολογήτων και φόρου κληρονομιών ,επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων 28 Ν 4143/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 25 παρ 2 περ. ζ Ν 2961/2001 **και ισχυρίζεται** ότι :α) η φορολογική αρχή όλως παρανόμως ,αδικοιολογήτως και εσφαλμένως δεν ενέκρινε το δικαίωμα του αφορολόγητου των 300.000 € με βάση την αμοιβαιότητα β) από καμία διάταξη του Ν 2961/2001 δεν προκύπτει ότι το αφορολόγητο των 300.000€ συναρτάται με την κατοικία ή την ιθαγένεια του κληρονόμου συζύγου του θανόντος όπως αστήρικτα και αναιτιολόγητα έκρινε ο έλεγχος.

Οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι, διότι σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 25 παρ 1 δ) Ν 2961/2001 ο όρος της αμοιβαιότητας δεν θέτει ως προϋπόθεση απαλλαγής την κατοικία του αλλοδαπού κληρονόμου σε αντίθεση με τον Γερμανικό νόμο που θέτει ως προϋπόθεση απαλλαγής την κατοικία ή την συνήθη διαμονή του φυσικού προσώπου στο εσωτερικό (σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 του Γερμανικού νόμου όπως αυτό εμφανίζεται από την προσκομισθείσα επίσημη μετάφραση από την γερμανική στην ελληνική γλώσσα) . Συνεπώς στην κρίνόμενη περίπτωση και παρά το γεγονός ότι ο Γερμανικός νόμος χορηγεί αφορολόγητο 500.000,00 μεγαλύτερο των 300.000,00 του Ελληνικού νόμου δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις της συνδρομής των όρων της απαλλαγής κατισχυόντων των διατάξεων του άρθρου 25 παρ 1 δ) Ν 2961/2001 .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1,4 και 5 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 :

«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,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. **Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού.** Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς.

Επειδή με την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα δηλώθηκε συνολική αξία κληρονομικής μερίδας 360262,00€ βάση ελέγχου δε αυτή προσδιορίστηκε σε 406563,99€ ήτοι σε ποσοστό που δεν ξεπερνά τα 20% .

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος ο καταλογισμός του πρόσθετου φόρου λόγω αντιφατικής αντιμετώπισης του θέματος του αφορολογήτου των 300.000€ ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός όχι στη βάση των αιτιάσεων της αλλά λόγω του ότι **η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού κατά τα ισχύοντα των διατάξεων των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν 2961/2001.**

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 18/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά της υπ' αριθ./10-6-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ .

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	8.197,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.197,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

