



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 16-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1560

**Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333246

**ΦΑΞ** : 2313333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης .....-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή** του ..... του ..... – **Α.Φ.Μ. ....** κατά της **υπ' αρ. ....-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ. ....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ....**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής** του ..... του ..... – **Α.Φ.Μ. ....**, η οποία κατατέθηκε 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:

Με την με **αριθμό .....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εκ **735,90 €** πλέον πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εκ **441,54 €** δη σύνολο φόρου εκ

**1.177,44 €**, αναφορικά με την υπ' αρ. ....../2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ ...../1998).

Με την ανωτέρω δήλωση, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. ...., οι κληρονόμοι εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις .....-1998 ..... του ..... α) ..... του ..... – Α.Φ.Μ. .... (εγγονός) και β) ..... του ..... – Α.Φ.Μ. .... (νύφη), προέβησαν σε διόρθωση - ως προς την έκταση και το ποσοστό συγκυριότητας - των κληρονομηθέντων ακινήτων τους, δηλωθέντων αρχικώς με την υπ'αρ. ....../2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς βάσει της υπό κρίση διορθωτικής δήλωσης, κατόπιν συνυπολογισμού της αξίας της κληρονομικής μερίδας της αρχικής δήλωσης και έκπτωσης του βεβαιωμένου φόρου αυτής, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι, με υπαιτιότητα της υπηρεσίας σημειώθηκε λογιστικό λάθος στην εκκαθάριση φόρου της αρχικής δήλωσης, καθώς ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς για τον προσφεύγοντα υπολογίστηκε με βάση την Α' κλίμακα του Ν. 2579/1998 αντί της ορθής Β' κλίμακας, στην οποία υπάγονται, μεταξύ άλλων, και τα εγγόνια του κληρονομουμένου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

#### **Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή και είσπραξη φόρου**

- Παρήλθε δεκαετία από την υποβολή της υπ'αρ. ....-2001 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου έως το τέλος του έτους 2013, με αποτέλεσμα η υπόθεση να έχει οριστικοποιηθεί και ο επανέλεγχος της εν λόγω δήλωσης να είναι αδύνατος.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 παρ. 4 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 23 του Ν. 3943/2011, η φορολογική αρχή, όφειλε να προβεί στη διόρθωση του διαπιστωμένου λογιστικού λάθους εντός πενταετίας από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, ή σε κάθε περίπτωση μέχρι την οριστικοποίηση της υπόθεσης κατά τη διαδικασία της περαίωσης.

#### **Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή και είσπραξη φόρου αναφορικά με την υπ'αρ. ....../2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς**

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

**Επειδή**, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

**Επειδή**, το άρθρο 14 παρ. 9 του Ν. 2579/1998 (ΦΕΚ Α' 31/17-02-1998) ορίζει την ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία θανάτου κτηθέντων περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/κληρονόμους της Β' κατηγορίας, μεταξύ αυτών και των κατιόντων δευτέρου βαθμού (εγγονών) του κληρονομουμένου:

**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'**

| Κλιμάκια<br>(σε δρχ) | Συντελεστής<br>κλιμακίου (%) | Φόρος κλιμακίου<br>(σε δρχ) | Φορολογητέα<br>περιουσία (σε δρχ) | Φόρος που<br>αναλογεί (σε δρχ) |
|----------------------|------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| 3.795.000            | -                            | -                           | 3.795.000                         | -                              |
| 11.205.000           | 10                           | 1.120.500                   | 15.000.000                        | 1.120.500                      |
| 45.000.000           | 20                           | 9.000.000                   | 60.000.000                        | 10.120.500                     |
| Υπερβάλλον           | 35                           |                             |                                   |                                |

**Επειδή**, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2523/97, ως ισχύει ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση 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...».

**Επειδή**, το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/97, ως ισχύει ορίζει ότι : «Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

**Επειδή**, το άρθρο 69 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100».

**Επειδή**, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Για τον υπολογισμό του φόρου της διορθωτικής υπ'αρ. ....../2016 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ......., προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία της κληρονομικής του μερίδας, με την προσθήκη στην αξία της αρχικής δήλωσης της επιπλέον αξίας της τροποποιητικής, σε ποσό εκ 7.279.085 δρχ. Επί της συνολικής αυτής αξίας υπολογίστηκε ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς, με την υπαγωγή του προσφεύγοντα στην ορθή β' κλίμακα του Ν. 2579/1998, αφαιρούμενου του βεβαιωθέντος με την αρχική δήλωση φόρου, και στο υπόλοιπο του κύριου φόρου υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της (διορθωτικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς, συμφώνως με τις διατάξεις του Ν. 2961/2001 και του Ν. 2523/1997, ως κάτωθι:

| υπ' αρ. ....../2016 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς |                           |
|---------------------------------------------------------|---------------------------|
| Φορολογητέα αξία κληρ.μερίδας βάσει διορθωτικής δήλωσης | 151.085 δρχ               |
| Φορολογητέα αξία κληρ.μερίδας βάσει αρχικής δήλωσης     | 7.128.000 δρχ             |
| Σύνολο                                                  | 7.279.085 δρχ             |
| Αναλογούν φόρος κληρονομιάς                             | 348.410 δρχ               |
| - Βεβαιωθείς φόρος κληρονομιάς                          | 97.650 δρχ                |
| Υπόλοιπο                                                | 250.760 δρχ<br>ή 735,90 € |
| Πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης            | 441,54 €                  |
| Σύνολο φόρου                                            | 1.177,44 €                |

➤ Από τη φορολογική αρχή δεν διενεργήθηκε έλεγχος ή επανέλεγχος της αρχικής (υπ'αρ. ....../2001) δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με αποτέλεσμα θέμα παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να μην υφίσταται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί θέμα παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... ως προς την υπ' αρ. ....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που αφορά την υπ' αρ. ....-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1998) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Υπ' αρ. ....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Φόρος κληρονομιάς</b> | <b>1.177,44 €</b> |
|--------------------------|-------------------|

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α. α.**

**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 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).