



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3753

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ, οδός
9, κατά του από 30/05/2016 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου ΒΚΕ .../05, αρ. δήλωσης /06 και αρ. εντολής .../2016), του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον από 30/05/2016 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου ΒΚΕ/05, αρ. δήλωσης/06 και αρ. εντολής/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/05/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 τον από 30/05/2016 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου ΒΚΕ/05, αρ. δήλωσης/06 και αρ. εντολής/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 1.317,00 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου –, ΑΦΜ που απεβίωσε την 01/11/2005 αφήνοντας, κατόπιν διαθήκης, κληρονόμο την σύζυγό του, ΑΦΜ, (προσφεύγουσα) η οποία υπέβαλε την 14/04/2006, την υπ' αριθμ. εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική αξία των κληρονομιαιών περιουσιακών στοιχείων στο ποσό των 46.354,79 € αντί της δηλωθείσας αξίας ποσού 42.325,79 €, καθόσον η αξία των κληρονομιαιών οικοπέδων που βρίσκονται στη θέση στο χωριό του δημοτικού διαμερίσματος του δήμου Άνδρου προσδιορίστηκε με βάση συγκριτικά στοιχεία και η αξία των επίπλων προσδιορίστηκε στο 1/30 της αξίας των κτισμάτων, ήτοι 10.804,79 Χ1/30.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένα και παρά το νόμο κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με βάση τον Ν 2961/2001, εφαρμόστηκε αφορολόγητο ποσό 20.000,00 ευρώ της φορολογικής κλίμακας κληρονόμων Α' κατηγορίας. Η ημερομηνία θανάτου ήταν η 01/11/2005 και η υποβολή της δήλωσης έγινε εμπρόθεσμα την 14/04/2006. Κατά τον χρόνο θανάτου ίσχυε ο Ν 3091/2002 ο οποίος τροποποίησε τον ισχύοντα Ν. 2961/2001. Σύμφωνα με το άρθρο 12 § 4 του Ν 3091/2002 στην παράγραφο 2 του άρθρου 25 του Ν 2961/2001 προστέθηκαν οι περιπτώσεις απαλλαγών από

τον φόρο στ' και ζ'. Το άρθρο 12 § 4 περ. ζ' του Ν 3091/2002 ορίζει ότι η απαλλαγή από το φόρο για τον επιζώντα σύζυγο είναι 300.000,00 ευρώ. Συνεπώς ορθά η Δ.Ο.Υ. κατά την υποβολή της δήλωσης στις 14/04/2006 έκρινε ότι δεν υφίστατο υποχρέωση φόρου κληρονομιάς. Εξάλλου ακόμα και κατά τον χρόνο υποβολής της φορολογικής δήλωσης (14/04/2006) κατά τον οποίο ήταν σε ισχύ ο Ν 3427/2005 το αφορολόγητο για την Α' κατηγορία κληρονόμων ήταν 80.000,00 ευρώ. Επομένως σε κάθε περίπτωση η δηλωθείσα συνολική αξία των κληρονομιαίων ύψους 42.325,79 ευρώ, αλλά και η μετά τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προσδιορισθείσα ύψους 46.354,79 ευρώ εμπίπτουν στο αφορολόγητο όριο κατά τα ανωτέρω.

2) Αυθαίρετα χωρίς αιτιολογία στην προσβαλλόμενη πράξη υπολογίστηκε η αξία των οικοπέδων και συγκεκριμένα του οικοπέδου εκτάσεως 730 τ.μ. σε 29.400,00 ευρώ, αντί της δηλωθείσας 26.460,00 ευρώ και του οικοπέδου εκτάσεως 243 τ.μ. σε 7.290,00 ευρώ αντί της δηλωθείσας 6.591,00 ευρώ με βάση την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καθόσον σε αυτήν δεν αναφέρεται κανένα απολύτως συγκριτικό στοιχείο. Επομένως στερείται αιτιολογίας και είναι αδιαφανής διότι καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο από τον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ' και ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν 2961/2001, όπως προστέθηκαν με την παρ. 4 άρθρ.12 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002 και ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2003, ορίζεται ότι:

2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

"στ) τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς,

ζ) η απόκτηση περιουσίας, πλην των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 7 του άρθρου 29 του παρόντος, μέχρι του ποσού των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ανά δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφόσον η έγγαμη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον πέντε (5) ετών.

Επειδή η παρ.7 προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.11 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2003.

Επειδή με τη διάταξη της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν 2961/2001, ορίζεται ότι:

1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

δ) 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 όπως προκύπτει από την από 25/05/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ο έλεγχος την 11/02/2016 απέστειλε με συστημένη επιστολή στην φορολογική εκπρόσωπο της προσφεύγουσας την με αριθμό πρωτ./2016 πρόσκληση προκειμένου να προσκομίσει η κληρονόμος βεβαίωση ότι τυγχάνει απαλλαγής του φόρου με τον όρο της αμοιβαιότητας, για να τύχει της απαλλαγής των 300.000,00 ευρώ. Η προσφεύγουσα προσκόμισε βεβαίωση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Μπραουνσβαϊχ – Αλτεβικρινγκ στην οποία αναφέρεται επί λέξει ότι *«κατά το έτος 2005 ίσχυε το προσωπικό αφορολόγητο του/της συζύγου ύψους 307.000 ευρώ.»*

Επειδή με την αριθμ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι *«... Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οπουδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα.*

.....

..... αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές.»

Επειδή η βεβαίωση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Μπραουνσβαϊχ – Αλτεβικρινγκ την οποία προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα δεν φέρει σχετική βεβαίωση σύμφωνα με τα προαναφερόμενα. Κατά συνέπεια, ορθώς δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.5 άρθρ.20 Ν.3427/2005, ΦΕΚ Α 312/27.12.2005 ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 1^η Ιανουαρίου 2006.

Επειδή με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.5 άρθρ.12 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002 και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2003, ορίζεται ότι:

" 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α/

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντε- λεστής κλιμα- κίου (%)	Φόρος κλιμα- κίου (ευρώ)	Φορολο- γητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που ανα- λογεί (ευρώ)
20.000			20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000

Υπερβάλλον 20

Επειδή με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2961/2001, ορίζεται ότι:

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

Επειδή ορθώς ο έλεγχος για τον υπολογισμό του φόρου στην υπό κρίση υπόθεση εφάρμοσε το αφορολόγητο των 20.000,00 ευρώ, όπως αυτό ορίζεται στη προαναφερόμενη φορολογική κλίμακα που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2003, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το αφορολόγητο για την Α' κατηγορία κληρονόμων ήταν 80.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τον Ν 3427/2005, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι την 01/11/2005.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ./28-03-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (αριθμ. πρωτ./06-04-2016 της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού), εστάλη η από 28/03/2016 έκθεση εκτίμησης ακινήτων του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. στην οποία αναφέρεται το με αριθμό Φ.Μ.Α./29-12-2004 συγκριτικό στοιχείο της Δ.Ο.Υ. Άνδρου, σύμφωνα με το οποίο μεταβιβάστηκε οικόπεδο 243,00 τ.μ. προς 26,40 ευρώ το τ.μ. Στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι τα κρινόμενα κληρονομαία οικόπεδα που βρίσκονται στη θέση στο χωριό του δημοτικού διαμερίσματος του δήμου Άνδρου, πλεονεκτούν ως προς τον χρόνο φορολογίας του συγκριτικού στοιχείου και προσδιορίσθηκε η αξία των κρινόμενων ως ακολούθως:

1) Οικόπεδο εκτάσεως 980,00 τ.μ. X 30,00 € ανά τ.μ. = 29.400,00 €. Δηλωθείσα 26.460,00 €.

2) Οικόπεδο εκτάσεως 243,00 τ.μ. X 30,00 € ανά τ.μ. = 7.290,00 €. Δηλωθείσα 6.561,00 €.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αναφέρεται κανένα απολύτως συγκριτικό στοιχείο στην έκθεση της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και επομένως αυτή στερείται αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/05/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επί της οποίας εδράζεται ο από 30/05/2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου ΒΚΕ/05, αρ. δήλωσης/06 και αρ. εντολής/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

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

Φόρος κληρονομιάς	1.317,00 €
Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 § 4 ν.2523/1997	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.317,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).