



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 05-02-2019

Αριθ.απόφασης: 560

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθ.πρωτ.**/08-10-2018** ενδικοφανή προσφυγή του
..... **του** με ΑΦΜ, κατοίκου,
κατά της με αριθ.....**/2018** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ.....**/2018** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση αυτής.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ...../08-10-2018 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:

Με την με αριθ./2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας με αριθ.πρωτ...../2018 και RE.....GR, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος κληρονομίας ύψους 2.939,98€ (διαφορά φόρου 1.837,45€ πλέον προσαυξήσεων 60% 1.102,53€), βάσει των διατάξεων του Ν. 2948/2001 (κατηγορία Α'- τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά την υποβολή της με αριθ...../2018 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε στις 20-06-2002 (αριθ. φακέλου: Θ.....) και κατέλειπε ως κληρονόμους του τα τέκνα του και, κατόπιν δημοσιευθείσας διαθήκης στις 19-11-2002 από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αιγίου.

Η συμπληρωματική δήλωση υπεβλήθη για να δηλωθεί η επιπλέον έκταση αγροτεμαχίου στο Δ.Δ. στο, το οποίο σύμφωνα με νέα εμβαδομέτρηση έχει επιφάνεια 1.085,28τμ, έναντι 1.000τμ στην με αριθ...../2003 αρχική δήλωση, προκειμένου να μεταγραφεί στο Κτηματολόγιο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της προσαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1)Το έτος 2015 έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για άλλους τυχόν φόρους και προσαυξήσεις.
- 2) Για την επιπλέον αντικειμενική αξία του αγροτεμαχίου ύψους 2.044,28€, προέκυψε κύριος φόρος και προσαύξηση 60% ποσού 2.939,98€, χωρίς να ειδοποιηθεί για τη βεβαίωση αυτή.
- 3)Λανθασμένος υπολογισμός του αναλογούντος φόρου κληρονομίας. Η ορθή εκκαθάριση ανέρχεται στο ποσό των 490,55€ (διαφορά φόρου 306,65€ και προσαύξηση 60% 183,90€)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η

προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2961/2001, «περί συνυπολογισμού δωρεών, γονικών παροχών και προικών», στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 31 του Ν.2961/2001 «περί έκπτωσης φόρου συνυπολογιζόμενων δωρεών, γονικών παροχών και προικών», ορίζονται:

1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κτήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές.

2. Σε δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, που διέπονται ως προς τη φορολογία από διατάξεις που προΐσχυσαν, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε για αυτές είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί κατά την προηγούμενη παράγραφο, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό και τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, χωρίς το συνυπολογισμό αυτών των δωρεών, γονικών παροχών και των προικών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ.1 περ. δ' του Ν. 2961/2001, για το περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομίας, ορίζεται ότι στη δήλωση περιλαμβάνονται και: οι δωρεές εν ζωή και οι γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και κληροδόχους, καθώς και οι προίκες που συστάθηκαν υπέρ αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών, γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101, δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ.1 του Ν. 2961/2001 «περί παραγραφής δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου», το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε η εικονικότητα του συμβολαίου μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεστεί η παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ.5 του Ν. 2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 121 του Ν. 2961/2001 «περί φορολογίας υποθέσεων με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς», ορίζονται:

1. Στην περίπτωση που αναβάλλεται η φορολογία κάποιων περιουσιακών στοιχείων σε υποθέσεις του παρόντος νόμο και ο χρόνος της φορολογίας τους εμπίπτει σε καθεστώς φορολογικών συντελεστών διαφορετικό από αυτό που ίσχυε κατά το χρόνο της φορολογίας των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, ο φόρος που αναλογεί σ' αυτά βρίσκεται:

α) με υπολογισμό του φόρου στο σύνολο της φορολογητέας κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας ή δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας με βάση τους φορολογικούς συντελεστές της λήξης της αναβολής της φορολογίας και την αξία, την οποία κάθε περιουσιακό στοιχείο είχε κατά το χρόνο της φορολογίας του και

β) με έκπτωση από το φόρο που προκύπτει κατά τις διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης, του φόρου που αναλογεί με βάση τους αυτούς συντελεστές του χρόνου λήξης της αναβολής φορολογίας στην αξία της περιουσίας που φορολογήθηκε.

2. Αν ο φόρος που βεβαιώθηκε γι' αυτή την περιουσία που φορολογήθηκε είναι ανώτερος από το φόρο που εκπίπτει σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτει ο ανώτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που τελικά οφείλεται δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι κατώτερος από το φόρο που αναλογεί στα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία αναβλήθηκε η φορολογία, χωρίς συνυπολογισμό των στοιχείων που φορολογήθηκαν

προγενέστερα με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1215/14-10-2014 (Φ.Ε.Κ. 2739/14-10-2014) «τύπος και περιεχόμενο πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας», ορίζονται μεταξύ άλλων ότι:

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της η φορολογική Διοίκηση.

Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ από την 01-01-2015.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 περ. γ' του Ν.3943/2011 ορίζεται ότι:

γ) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του Ν.2961/2001 αντικαθίσταται ως εξής:

4.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 Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή στην με αριθ./2003 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα, συμπεριελήφθη προγενέστερη γονική παροχή που έγινε από τον θανόντα το έτος 2000, αξίας 54.828,00€, για την οποία βεβαιώθηκε φόρος 1.531,45€.

Επειδή κατά την εκκαθάριση της με αριθ...../2003 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς είχε αφαιρεθεί διπλάσιος φόρος γονικής παροχής (1.531,45€ x 2 = 3.062,90€), έναντι του ορθού ποσού 1.924,20€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 121 του Ν.2961/2001 και βεβαιώθηκε φόρος ποσού 331,00€.

Επειδή κατά την εκκαθάριση της με αριθ...../2018 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λανθασμένα αρχικώς αφαιρέθηκε ποσό 1.531,45€ που αφορούσε φόρο προγενέστερης γονικής παροχής, έναντι του ορθού ποσού 1.924,20€.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναγνωρίζοντας την υπαιτιότητά της, όσον αφορά την εσφαλμένη αφαίρεση του ποσού των 1.531,45€ κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, δεν καταλόγισε πρόσθετο φόρο 60% και συνέταξε ΑΦΕΚ διαγραφής με αριθ...../2018 για ποσό 1.311,32€ και τελικό ποσό βεβαίωσης **1.628,66€**.

Επειδή λόγω οικειοθελούς υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθ...../2018 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, δεν υφίσταται θέμα παραγραφής, αφού με την υποβολή της δήλωσης αναβιώνει η προθεσμία λήξης της δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή τα λάθη που προέκυψαν στις δηλώσεις κληρονομιάς και συγκεκριμένα όσον αφορά τον υπολογισμό των φόρων, διορθώθηκαν οίκοθεν από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 περ. γ' του Ν.3943/2011.

Επειδή στην ιστοσελίδα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (www.elta.gr), όπου παρέχεται ηλεκτρονικά η δυνατότητα ενημέρωσης για την πορεία και τον εντοπισμό των αντικειμένων, για το συστημένο αντικείμενο με κωδικό RE.....GR, που αφορούσε την με αριθ...../2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, εντοπίστηκε να έχει παραδοθεί στις 24-09-2018.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ 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 αριθ. πρωτ./08-10-2018 **ενδικοφανούς** προσφυγής του του με ΑΦΜ, κατά της με αριθ...../2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ:1.628,66€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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