



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 07.03.2019

Αριθμός Απόφασης: 564

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. που ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2000) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κληρονόμου του κατά την03.2000 αποβιώσαντος βάσει της από 05.11.1999 ιδιόγραφης διαθήκης του, η οποία κηρύχθηκε κύρια με την υπ' αριθμόν/2009 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Πρέβεζας, κύριος φόρος 6.333,39€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.226,75€ ήτοι σύνολο φόρου 8.560,14€.

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε βάσει της με αριθμό/2018 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα και με την οποία δηλώθηκε επιπρόσθετα ως στοιχείο της κληρονομικής του μερίδας ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από ένα αγροτικό ακίνητο έκτασης 20.919 τ.μ. ευρισκόμενο στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της τοπικής κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Λευκάδας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό 2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο προσδιορισμός της αξίας του δηλωθέντος ακινήτου στην υπό κρίση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς είναι αυθαίρετος με αποτέλεσμα να προκύπτουν παράλογα ποσά φόρου που τον ζημιώνουν οικονομικά
2. Δεν έπρεπε να συνυπολογισθεί στη φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα η αξία των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν σε προγενέστερες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και φόρου γονικών παροχών, καθόσον ο φόρος για αυτά έχει πληρωθεί.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως διά τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζομένη κατά τα εν άρθροις 10 έως και 18, ειδικώτερον οριζόμενα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982 ορίζεται ότι:

«1.Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα".

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσεώς τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσεώς τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων.

γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.»

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο

φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων

.....

6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους.

.....

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της Υπουργικής απόφασης 114/1998 (ΦΕΚ Β 1328 1998) ΠΟΛ.1310/30.12.1998, όπως είχε τροποποιηθεί με την ΥΑ 1059122/2815/ΔΟΟΤ.Υ./ΠΟΛ.1135/15.6.1999 (ΦΕΚ Β 1321/25-6-1999) και την 1107354/5683/ΔΟΟΤΥ/ΠΟΛ.1218/16.11.1999 (ΦΕΚ Β, 2080/26-11-99) οριζόταν ότι :

«Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης, μη αρδευόμενης, με μονοετή καλλιέργεια, που δεν έχει πρόσωπο σε Εθνική, Επαρχιακή, Δημοτική ή Κοινοτική οδό και απέχει από τη θάλασσα απόσταση μεγαλύτερη από 800 μέτρα.

Ειδική Βασική Αξία Γης (Ε.Β.Α.) είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης, μη αρδευόμενης, με μονοετή καλλιέργεια και λαμβάνεται υπόψη μόνο για εδαφικές εκτάσεις που έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα.

Η Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) και η Ειδική Βασική Αξία Γης (Ε.Β.Α.) ορίζονται και αναπροσαρμόζονται για κάθε Δήμο ή Δημοτικό Διαμέρισμα ή Κοινότητα ή Κοινοτικό διαμέρισμα ή Οικισμό της χώρας με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση των αρμόδιων Επιτροπών του άρθρου 41 του Ν.1249/1982.

Σε περίπτωση που, λόγω θέσης, η εδαφική έκταση εμπίπτει σε περιοχή για την οποία έχουν ορισθεί δύο ή περισσότερες διαφορετικές Ε.Β.Α., τότε λαμβάνεται υπόψη αυτή με τη μεγαλύτερη τιμή.

.....
1. Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών και δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ. Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η Συνολική Αντικειμενική Αξία της Γης ως άθροισμα τριών συστατικών:

Α) Της Βασικής Αξίας Γης (Β.Α.), που υπολογίζεται πάντοτε για κάθε εδαφική έκταση.

Β) Της Οικοπεδικής Αξίας Γης (Α.Οικ.) που υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις έχουν κτίσμα με επιφάνεια μεγαλύτερη από 15 τ.μ. και βρίσκονται:

Β1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (ΓΠΣ) και Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και

Β2) Εκτός Γενικών Πολεοδομικών Σχεδίων (ΓΠΣ) και Οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό ή είναι σε ζώνη πλάτους μέχρι και 800 μ. από τη θάλασσα.

Γ) Της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εκτάσεις βρίσκονται:

Γ1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (ΓΠΣ) και Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και

Γ2) Εκτός Γενικών Πολεοδομικών Σχεδίων (ΓΠΣ) και Οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό ή είναι σε ζώνη πλάτους μέχρι και 800 μ. από τη θάλασσα,

εκτός εάν στις πιο πάνω Γ1) και Γ2) περιπτώσεις δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση, εν όλω ή εν μέρει, λόγω απαγόρευσης οποιασδήποτε δόμησης σε ολόκληρη την εδαφική έκταση ή σε τμήμα της, οπότε η Αξία Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης υπολογίζεται για επιφάνεια εδαφικής έκτασης ανάλογης με το ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί.

Η αδυναμία δόμησης, εν όλω ή εν μέρει, καθώς και το σχετικό ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί, αποδεικνύονται με βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...

3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού 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 άρθρο 20 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«..... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ εξέδωσε τη με αριθμό2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς βάσει της με αριθμό/2018 συμπληρωματικής- τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο ίδιος ο προσφεύγων.

Επειδή, ο υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου που περιλαμβάνεται στη δήλωση φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντα έγινε σύμφωνα με το έντυπο υπολογισμού αντικειμενικής αξίας γης που συνυποβλήθηκε από αυτόν με τη δήλωση.

Κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 4 του Ν. Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«Στην αιτία θανάτου κτήση συνυπολογίζονται και όλες οι δωρεές, γονικές παροχές και προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, που έγιναν κατά τα άρθρα 34 ή 46 αντίστοιχα, εφ' όσον η φορολογική γι' αυτές υποχρέωση γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102, δε λογίζεται παραγραμμένο.

Διά τον συνυπολογισμό των δωρεών και προικών λαμβάνεται υπ' όψιν η αξία τούτων κατά τον χρόνο της γενέσεως δι' αυτές της φορολογικής υποχρεώσεως».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 2459/1997 και ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήτοι την 07.03.2000 οριζόταν ότι:

«5. 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 31.12.1976 θεωρείται παραγραμμένο».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.δ. 118/1973.

«1. Εις περίπτωσιν συνυπολογισμού εις την αιτίαν του θανάτου κτήσιν προγενεστέρων δωρεών και προικών κατά τας διατάξεις του άρθρου 4, εκ του φόρου εκπίπτει ο επί τούτων αναλογών κατά τον χρόνο του συνυπολογισμού φόρος, υπολογιζόμενος και διά τας προίκας, ως εάν αύται εφορολογούντο ως δωρεαί».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 2 παρ.1 του Ν.1329/1983 (Α 25) όπως τούτο τροποποιήθηκε διαδοχικώς με την παρ.4 άρθρου 23 Ν.1829/1989,παρ.2 άρθρου 13 Ν.1882/1990 παρ.3 άρθρ.29 Ν.2065/1992 και παρ.4 άρθρ.114 Ν.2362/1995 και παρ.10 άρθρ.14 Ν.2579/1998 :

«Περιουσιακές παροχές γονέων προς τα τέκνα τους, που γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ. όπως αυτό θεσπίζεται με τον παραπάνω νόμο, υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι το ποσό των 23.000.000 δραχμών, αυτοτελώς για κάθε γονέα. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε 34.500.000 δραχμές στην περίπτωση που ένας από τους γονείς έχει

αποβιώσει. Στο ως άνω ποσό συνυπολογίζονται και τυχόν προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους»

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 118/1973 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.9 του άρθρ.14 Ν.2579/1998 ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τέσσερις (4) κατηγορίες. Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α

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

Κλιμάκια	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου σε δρχ	Φορολογητέα περιουσία σε δρχ	Φόρος που αναλογεί σε δρχ
5.175.000	-	-	5.175.000	-
9.825.000	5	491.250	15.000.000	491.250
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.241.250
Υπερβάλλον	25			

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω στην υπό κρίση περίπτωση κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (.....03.2000) το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη του φόρου κληρονομιάς θεωρούνταν παραγεγραμμένο για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31.12.1976.

Ως εκ τούτου για τον υπολογισμό της συνολικής φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς ορθά συνυπολογίστηκαν:

α) Η δήλωση φόρου γονικής παροχής με αριθμό/1987 (χρόνος γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 24.06.1987) της οποίας η φορολογητέα αξία προσδιορίσθηκε βάσει της με αριθμό1997 πράξης προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ σε 4.462.000 δρχ ήτοι 13.094,64€.

β) Η γονική παροχή με αριθμό συμβολαίου/1998 της συμβολαιογράφου Πρεβέζης για την οποία υποβλήθηκε η με αριθμό/1998 δήλωση φόρου γονικής παροχής (χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1998) και εν συνεχεία συντάχθηκε το από 30.12.1998 πρακτικό εξώδικης λύσης διαφοράς και δήλωσης φόρου της εν λόγω παροχής με

το οποίο ο προσφεύγων αποδέχθηκε την αξία των 18.218.828 δρχ ήτοι 53.466,85€ που είχε προσδιορισθεί από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

γ) Η κληρονομική μερίδα που δηλώθηκε τμηματικά με τις με αριθμό/2009 (ποσό 3.078,67€),/2009 (ποσό 9.400,14€),/2009 (ποσό 33.083,72€),/2010 (ποσό 164,48€) και/2010 (ποσό 1.665,05€) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για τις οποίες ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης είναι η03.2000 (χρόνος θανάτου του φορολογουμένου) και εν συνεχεία για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς ορθά εκτέστηκαν:

α) ο βεβαιωθείς με τη με αριθμό/1987 δήλωση φόρος γονικής παροχής ποσού 281.390 δρχ ήτοι 825,79€ υπολογιζόμενος στο διπλάσιο, σα να είχε φορολογηθεί η εν λόγω γονική παροχή ως δωρεά ήτοι $825,79 \times 2 = 1.651,59\text{€}$.

β) ο βεβαιωθείς με τη με αριθμό/1998 δήλωση φόρος γονικής παροχής ποσού 540.297 δρχ ήτοι 1.585,61€ υπολογιζόμενος στο διπλάσιο, σα να είχε φορολογηθεί η εν λόγω γονική παροχή ως δωρεά ήτοι $1.585,61 \times 2 = 3.171,22\text{€}$.

γ) τα ποσά φόρου που βεβαιώθηκαν βάσει των με αριθμό/2009 και/2010 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς ήτοι 1.697,64€ και 249,76€ αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την προσθήκη στη φορολογητέα αξία της με αριθμό/2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (7.813,24€) της αξίας των συνυπολογιζόμενων δηλώσεων κληρονομιάς και γονικής παροχής (113.953,55€) η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε ορθώς σε ποσό 121.766,80€ επί της οποίας με βάση τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρ.14 του Ν.2579/1998 υπολογίστηκε φόρος ποσού 13.103,61€ και αφαιρουμένων των βεβαιωθέντων ποσών φόρου για τις συνυπολογιζόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και γονικής παροχής που ανέρχονται συνολικά σε 6.770,21€ το τελικό ποσό φόρου κληρονομιάς ορθώς προσδιορίστηκε σε 6.333,40€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθμός δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2000)

Φόρος κληρονομιάς	6.333,40€
Πρόστιμο άρθρου 72§18 Ν. 4174/2013 (επιεικέστερη κύρωση)	2.226,75€
Σύνολο	8.560,15€

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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