



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/12/2019

Αριθμός απόφασης 3699

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.**

β. Του άρθρου 10 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)», **όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει**

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 25/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. / 26-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 30.595,55€

Σύντομο ιστορικό

Η αποβιώσασα την 24/6/2018 κατέλειπε την από 20/3/2018 δημόσια διαθήκη η οποία δημοσιεύτηκε από το Ειρηνοδικείο Αθηνών στις 28/9/2018 σύμφωνα με το υπ. αρ. /2018 πρακτικό δημοσίευσης όπου κατέλειπε μοναδικό της κληρονόμο τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ. αρ. /27-6-2019 **συμπληρωματική** δήλωση φόρου κληρονομιάς από την οποία, σύμφωνα με τον νόμο 3842/2010 και με βάση τον βαθμό συγγένειας αυτού με την κληρονομούμενη, προέκυψε ποσό φόρου 30.595,55€ αφού προηγουμένως ελήφθησαν υπόψη η υπ. αρ /2019 αρχική δήλωση με αναλογούντα φόρο 14.803,26€ και η υπ. αρ. /2019 τροποποιητική δήλωση με αναλογούντα φόρο 17.807,69€.

Ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η αποβιώσασα ήταν **Πνευματική του Μητέρα [Ανάδοχος] ήτοι κατά πλάσμα δικαίου υπάρχει σύνδεσμος πνευματικής συγγένειας** καθότι το μυστήριο της βαπτίσεως είναι εξίσου ισοδύναμο με τον μυστήριο της τελέσεως θρησκευτικού γάμου εις το οποίο όμως μυστήριο του θρησκευτικού γάμου τα δημιουργούμενα περιουσιακά δικαιώματα εκ κληρονομιάς κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες με βάση την συγγενική σχέση ενώ στην περίπτωση του μυστηρίου της βαπτίσεως δεν υπάρχει ρητή εν προκειμένω διάταξη που να καθορίζει και να εφαρμόζεται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή όσον αφορά την σειρά κατατάξεως των δικαιωμάτων από δημιουργούμενα περιουσιακά δικαιώματα του κληρονομούμενου και στην συγκεκριμένη περίπτωση της κληρονομούμενης. Επειδή με βάση της αρχής της αναλογικότητας αλλά και του γεγονότος ότι η ανάδοχος προχώρησε και συνέταξε δημόσια διαθήκη, την οποία προσάγει και επικαλείται, και η οποία ρητά εν προκειμένω τον καθιστά μοναδικό κληρονόμο της κινητής και ακίνητης περιουσίας της με **αιτιολογία ότι είναι τέκνο εκ βαπτίσεως**, θα πρέπει να αναγνωριστεί η σχέση του με την κληρονομούμενη ότι είναι σχέση συγγένειας Α βαθμού της κλίμακας του ν 3842/2010 και όχι Γ βαθμού αυτής .

Συνεπώς, εφόσον τα ανωτέρω τα έχει επικαλεστεί και στην δήλωση του και η ΔΟΥ κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης τον κατέταξε στην ανώτερη κλίμακα

επιβάρυνσης του φόρου, τον οποίο εκλήθη να πληρώσει, ενώ έπρεπε να λάβει υπόψ της ότι πέραν των σχέσεων σε περίπτωση κληρονομούμενου δεν τηρούνται μόνο οι συγγενικές σχέσεις που απορρέουν από θρησκευτικό ή πολιτικό γάμο αλλά και από γαμικά σύμφωνα, τα οποία προσφάτως σχετίζονται με την συμφωνία δύο ενήλικων προσώπων, ανεξάρτητα από το φύλλο τους, με την οποία ρυθμίζουν την συμβίωση τους (σύμφωνο συμβίωσης) και από την συμφωνία αυτή θεμελιώνεται κληρονομικό δικαίωμα των μερών του συμφώνου συμβίωσης κατά του οποίου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα που αφορούν τους συζύγους. Όμως στην περίπτωση του γαμικού συμφώνου που προβλέπεται η αναλογική εφαρμογή δεν προκύπτει η δημιουργία απογόνων και κατά το σημείο τούτο υπάρχει ομοιότητα μεταξύ του πνευματικού μυστηρίου της βάπτισης με το γαμικό σύμφωνο και άρα συντρέχει εν προκειμένω η εφαρμογή η αρχή της αναλογικότητας καθόσον τούτο επικυρώνεται με δημόσια διαθήκη με τις προϋποθέσεις που τάσσονται από τον Αστικό Κώδικα.

Εξάλλου με βάση το σύμφωνο συμβίωσης και συγκεκριμένα κατά το σημείο που γίνεται αναφορά στο άρθρο 1 του Ν. 4356/2015 για την συμφωνία δύο ενήλικων προσώπων, ανεξάρτητα από το φύλλο τους, ήτοι ακόμα και δύο ομόφυλων μερών, και στην προκειμένη περίπτωση έχουμε πνευματικό σύμφωνο με προεκτάσεις δημιουργίας κληρονομικών δικαιωμάτων τα οποία επικυρώνονται με δημόσια διαθήκη προβλεπόμενη στον Αστικό Κώδικα. Έτσι η παράλειψη αναγωγής και εξαιρέσεως της περίπτωσης του από την μη εφαρμογή και παραδοχή της ανωτέρω απόψεως αδικαιολόγητα η ΔΟΥ προχώρησε στον προσδιορισμό και καθορισμό πληρωμής φόρου κληρονομιάς που τον κατατάξε στην Γ' κατηγορία, ήτοι στην υψηλότερη φορολογική κλίμακα, για την οποία συντρέχει περίπτωση με βάση τα ανωτέρω να ακυρωθεί άλλως να αναπροσαρμοστεί στο προσήκον μέτρο της Α' κατηγορίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

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 29 του ν 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 3842/2010 προβλέπεται για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών κατάταξη φορολογούμενων σε φορολογικές κλίμακες ως ακολούθως :

Οι δικαιούχοι της κτήσης ανάλογα με την συγγενική σχέση τους προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες.

Στην Α' Κατηγορία υπάγονται

- α) Ο σύζυγος του κληρονομούμενου
- β) Πρόσωπο που έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο προ διετίας του θανάτου
- γ) Κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα)
- δ) Κατιόντες εξ αίματος δευτέρου βαθμού (εγγόνια)
- ε) Οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς)

Στην Β' Κατηγορία υπάγονται

- α) Κατιόντες εξ' αίματος τρίτου βαθμού και επομένων βαθμών (δισέγγονα)
- β) Ανιόντες εξ' αίματος δευτέρου και επόμενων βαθμών (παππούδες, γιαγιάδες)
- γ) Τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε
- δ) Οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού
- ε) Οι αδελφοί αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς
- στ) Οι συγγενείς εξ αίματος βαθμού εκ πλαγίου (ανίψια)
- ζ) Οι πατριοί, μητρίες
- η) Τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου
- θ) Τα τέκνα εξ' αγχιστείας (γαμπροί, νύφες)
- ι) Οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί, πεθερές)

Στην Γ' κατηγορία υπάγονται

Οι λοιποί συγγενείς και οι εξωτικοί.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να αμφισβητήσει την υιοθεσία αν διαπιστωθεί ότι έγινε με πρόθεση φοροδιαφυγής.

Η σχολάζουσα κληρονομιά φορολογείται με την Γ' κλίμακα

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο με τις πιο κάτω κλίμακες (ακίνητα, μετοχές, χρήματα, λοιπά κινητά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§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:

1. « 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 το άρθρο 1461 του Α.Κ τα πρόσωπα είναι μεταξύ τους συγγενείς εξ αίματος σε ευθεία γραμμή, αν το ένα κατάγεται από το άλλο συγγένεια μεταξύ ανιόντων και κατιόντων .Συγγενείς εξ αίματος σε πλάγια γραμμή είναι τα πρόσωπα που χωρίς να είναι συγγενείς σε ευθεία γραμμή κατάγονται από τον ίδιο ανιόντα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1463 του Α.Κ η συγγένεια του προσώπου με την μητέρα του και τους συγγενείς της συνάγεται από την γέννηση .Η συγγένεια με τον πατέρα και τους συγγενείς του συνάγεται από το γάμο της μητέρας με τον πατέρα ή ιδρύεται με την αναγνώριση εκούσια ή δικαστική.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά πλάσμα δικαίου υπάρχει σύνδεσμος πνευματικής συγγένειας καθότι το μυστήριο της βαπτίσεως είναι εξίσου ισοδύναμο με τον μυστήριο της τελέσεως θρησκευτικού γάμου, **με βάση της αρχής της αναλογικότητας** αλλά και του γεγονότος ότι η ανάδοχος προχώρησε και συνέταξε δημόσια διαθήκη, την οποία προσάγει και επικαλείται, και η οποία ρητά εν προκειμένω τον καθιστά μοναδικό κληρονόμο της κινητής και ακίνητης περιουσίας της, με αιτιολογία ότι είναι τέκνο εκ βαπτίσεως, επομένως θα πρέπει να αναγνωριστεί η σχέση του με την κληρονομούμενη ότι είναι σχέση συγγένειας Α βαθμού της κλίμακας του ν 3842/2010 και όχι Γ βαθμού.

Επειδή από τις ως άνω προαναφερόμενες διατάξεις του Α.Κ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με ν 3842/2010 προκύπτει με σαφήνεια η κατάταξη του προσφεύγοντος στην Γ κλίμακα του ν 3842/2010, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της 25/9/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .