



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

20/07/2021

Αριθμός απόφασης:

2130

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (.....) του με ΑΦΜ, κατοίκου, εκπροσωπούμενη υπό του φορολογικού εκπροσώπου κου, με Α.Φ.Μ. κατοίκου

....., οδός, αριθ., κατά της με αριθμό/2020 ατομικής ειδοποίησης χρεών για φόρο κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2020 ατομική ειδοποίηση χρεών για φόρο κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Την από 07.01.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (.....) 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:

Η προσφεύγουσα ενημερώθηκε με τη με αριθμό/2020 Ατομική Ειδοποίηση Χρεών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές της που αφορούν φόρο κληρονομιάς ποσού 5.603,34 € και 9.248,59 €, ήτοι συνολικού ποσού 14.851,93 €, που προέκυψε κατά την εκκαθάριση των υποβληθεισών, από την ίδια την προσφεύγουσα για τον εαυτό της και ως νόμω υπόχρεη για την αδελφή της, συμπληρωματικών δηλώσεων. Επειδή από το κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσβάλλει την εκκαθάριση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, παραδεκτώς υπέβαλε, κατ' αρθ. 63 του Ν. 4174/2013, την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Σύντομο Ιστορικό

1) Η προσφεύγουσα είναι μία εκ των εκ διαθήκης κληρονόμων της θείας της, του, με Α.Φ.Μ., η οποία απεβίωσε στις **23-02-2004**.

Στις **16-1-2009** υπεβλήθη η υπ' αριθ./09 δήλωση φόρου κληρονομιάς από την ίδια και την αδελφή της, του, με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την οποία κληρονόμησαν, εξ ημισείας τρία ακίνητα στο Δήμο, συνολικής αξίας 4.720,00€, η οποία λόγω ύψους ποσού ήταν αφορολόγητη.

Εν συνεχεία, στις **21-10-2020** κατατέθηκε η με αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, για την ίδια και ως νόμω υπόχρεη της αποβιωσάσης στις 18-04-2018 αδελφής της, σύμφωνα με την οποία δηλώθηκε ότι κληρονόμησαν, κατ' ισομοιρία, χρηματικά ποσά κατατεθειμένα στους υπ' αριθ. και λογαριασμούς, ύψους 2.586,12 € και 85.723,88 € αντίστοιχα. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης από την οποία προέκυψε φόρος κληρονομιάς, κύριος και πρόσθετος, συνολικού ποσού 4.648,59 € για

κάθε μία από τις κληρονόμους, σύμφωνα με την Β' κλίμακα του άρθ. 12 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2) Στις **18-04-2018** απεβίωσε η αδερφή της, με την προσφεύγουσα μοναδική κληρονόμο αυτής.

Στις **28-11-2018** η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. /2018 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ως η μοναδική κληρονόμος της αδερφής της.

Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης προέκυψε φόρος 1.356,45 €, ο οποίος βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /2018, η δε είσπραξη πραγματοποιήθηκε στις 19-12-2018 σύμφωνα με το σύστημα εσόδων του Τaxis.

Εν συνεχεία, στις **21-10-2020** κατατέθηκε η υπ' αριθ. /2020 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία δήλωσε ότι κληρονόμησε, από την αδελφή της εκ διαθήκης, καταθέσεις χρημάτων στους υπ' αριθ. και λογαριασμούς, ποσών, κατά την ημερομηνία θανάτου, ύψους 1.800,76 € και 60.603,83 € αντίστοιχα. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης από την οποία προέκυψε φόρος κληρονομιάς, κύριος, ποσού 5.603,34 €, σύμφωνα με την Β' κλίμακα του άρθ. 25 του ν.3842/2010, ο οποίος βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /2020 στην προσφεύγουσα.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα έστειλε στην Υπηρεσία μας τα με αριθμούς πρωτοκόλλου εισερχομένων εγγράφων, κάτωθι ηλεκτρονικά μηνύματα:

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/13-01-2021, με το οποίο μας κοινοποίησε το ηλεκτρονικό μήνυμά της προς τον Προϊσταμένο του τμήματος Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με το οποίο τον ενημερώνει ότι έχει καταβάλλει τον συνολικό φόρο κληρονομιάς και αιτείται το Πιστοποιητικό του άρθ. 105 του ν. 2961/2001 για χρήση στην τράπεζα.

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/15-01-2021, με το οποίο μας έστειλε εκ νέου όλα τα έγγραφα τα οποία υπάρχουν στο φάκελο της υπόθεσης.

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/10-06-2021, ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/14-06-2021, ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/22-06-2021, σε επανάληψη του προηγούμενου ηλεκτρονικού μηνύματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και τον επανυπολογισμό των φόρων κληρονομιάς επί των με αριθ. πρωτ. /2020 συμπληρωματικών δηλώσεων που υπέβαλε και για τις δύο κληρονομούμενες, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Όσον αφορά στην κληρονομούμενη και στην συμπληρωματική δήλωση που υπεβλήθη στις 21-10-2020, σύμφωνα με το άρθρο 102 του ν. 2961/2001 το Δημόσιο εξέπεσε του δικαιώματός του για την επιβολή φόρου λόγω παραγραφής επομένως δεν θα πρέπει να επιβληθεί φόρος κληρονομιάς (ως συνημμένος σχετικός πίνακας με υπολογισμούς).

- Οι συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για την και τη έχουν εκκαθαριστεί λανθασμένα και θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι υπολογισμοί του Λογιστή Α' τάξεως, που προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή, σύμφωνα με τους οποίους η προσφεύγουσα θα πρέπει να καταβάλει ποσό ύψους 493,31 € (ως συνημμένος σχετικός πίνακας με υπολογισμούς).
- Δεν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι αξίες των δηλωμένων αγροτεμαχίων με τις αρχικές δηλώσεις κατά την εκκαθάριση των συμπληρωματικών.
- Θα πρέπει να φορολογηθεί μόνο η διαφορά των πιστωτικών υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών μεταξύ του θανάτου της και της
.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25...

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

****** Η παρ. 2 του άρθρου αυτού καταργήθηκε από 13/12/2007 με το ν. 3634/2007....**

Άρθρο 25 Απαλλαγές από το φόρο

... 3. Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

α) τα Ν.Π.Δ.Δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και

β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας και οι περιουσίες του άρθρου 50 του ν. 4182/2013 (Α` 185), εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013.

**** όπως τροποποιήθηκε με την παρ.9 άρθρου 25 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 και με το άρθρο 15 Ν.4484/2017, ΦΕΚ Α 110/1.8.2017.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 28 - Φορολογητέο ποσό – του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.

**** όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ.8 Ν.3634/2008, ΦΕΚ Α 9/29.1.2008 και με το άρθρο 1 παρ.8 Ν.3815/2010, ΦΕΚ Α 5/26.1.2010.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρ. 12 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:

«Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 αντικαθίστανται ως ακολούθως:

«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 Β΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
15.000	-	-	15.000	-
45.000	10	4.500	60.000	4.500
160.000	20	32.000	220.000	36.500
Υπερβάλλον	30			

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθ. 29 του ν. 2961/2001** όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 το άρθ. 25 του ν. 3842/2010, ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄.

Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α)

Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, 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 τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

**** Το άρθρο 29, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθ. 33 του ν. 2961/2001**, (όπως ίσχυε μέχρι 12/12/2007) οριζόταν ότι: «1. Αν μέσα σε μία πενταετία από το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αντικείμενα της κτήσης μεταβιβασθούν και πάλι περαιτέρω αιτία θανάτου, ο φόρος για τη νέα αυτή κτήση περιορίζεται: α) στα 5/10 αυτού, αν ο χρόνος της γένεσης της νέας φορολογικής

υποχρέωσης εμπίπτει στο πρώτο έτος από την προηγούμενη μεταβίβαση, β) στα 6/10, αν εμπίπτει στο δεύτερο έτος, γ) στα 7/10, αν εμπίπτει στο τρίτο έτος, δ) στα 8/10, αν εμπίπτει στο τέταρτο έτος και ε) στα 9/10, αν εμπίπτει στο πέμπτο έτος.

Η διάταξη αυτή καταργήθηκε με το άρθρο 1 παρ 9 του ν 3634/2008 για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθ. **81 του ν. 2961/2001**, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο Γ.10 άρθρου τρίτου Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014, ορίζεται ότι:

«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 της παρ.1 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 100** περί νέας εκκαθάρισης του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο. Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαττον φόρου που αναλογεί, . κατά περίπτωση. Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. **102 του ν. 2961/2001**, ορίζεται ότι:

«1. 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,

Εν συνεχεία, στις 21-10-2020 υπεβλήθη η με αριθ. συμπληρωματική δήλωση με την οποία προστέθηκαν νέα περιουσιακά στοιχεία και συγκεκριμένα καταθέσεις σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς ύψους 2.586,12 € και 85.723,88 €, ήτοι συνολικού ποσού 88.310,00.

Επειδή, με βάση τις δύο δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, αρχική και συμπληρωματική, της κληρονομούμενης, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προέβη σε εκκαθάριση φόρου επί του συνόλου της φορολογητέας περιουσίας, σύμφωνα με την κλίμακα του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε, ως οι κάτωθι πίνακες:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (4.720,00 € + 88.310,00 €)	93.030,00 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ (1.500,00 €)	1.500,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ * 1/2	91.530,00 € * 1/2 = 45.765,00€

Κατόπιν των ανωτέρω ο φόρος κληρονομιάς, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων, ορθώς προσδιορίστηκε από την Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝ. ΜΕΡΙΔΑΣ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (51,10%)	ΣΥΝΟΛΟ
..... (ανηψιά)- Κατηγορία Β'	45.765,00 €	3.076,50 €	1.572,09 €	4.648,59 €
..... (ανηψιά)- Κατηγορία Β'	45.765,00 €	3.076,50 €	1.572,09 €	4.648,59 €

Επειδή η προσφεύγουσα με βάση τον συνυποβληθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή της πίνακα υπολογισμών της, ισχυρίζεται ότι κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης που υπέβαλε για την κληρονομούμενη θεία της, δεν θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι αξίες των κληρονομηθέντων αγροτεμαχίων που δηλώθηκαν με την αρχική δήλωση το 2009, καθώς αυτά ήταν αφορολόγητα, παρά μόνο οι καταθέσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, ως κατωτέρω:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ 88.310,00 €*1/2=44.155,00	44.155,00 €
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ (15.000,00 €)	15.000,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	29.155,00 €
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡ. ΚΛΙΜΑΚΑΣ 10% - ΦΟΡΟΣ	2.915,50€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 51,10%	1.489,82€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΕΚΑΣΤΗ	4.405,32€
ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ	0,00€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 του ν. 2961/01, σε φόρο υποβάλλεται το υπόλοιπο (σύνολο) της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 {όπως χρέη του κληρονομούμενου, έξοδα κηδείας (τα οποία έχουν συνυπολογισθεί), κ.α.}, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29 του ίδιου νόμου.

Επειδή, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς δεν φορολογούνται η κάθε μία αυτοτελώς, το δε αφορολόγητο ποσό που προβλέπεται για την κάθε κλίμακα αφορά στο σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας και όχι σε κάθε δήλωση χωριστά.

Επειδή η με αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση υπεβλήθη στις 21-10-2020.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 102 του ν. 2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, έχει παραγραφεί σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003. Μόνο στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε το 2004 και δεν μπορεί να χορηγηθούν τα πιστοποιητικά τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 102 του ν.2961/2001 (για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, δεν μπορεί να χορηγηθούν τα πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί.).

Ως εκ τούτου, και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2961/2001 δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς, στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι η κληρονόμος και της αποβιώσας, εν τω μεταξύ, αδελφής της,, θανούσης στις 18-4-2018, ο ανωτέρω φόρος κληρονομιάς βεβαιώθηκε στο σύνολό του, ήτοι φόρος ύψους 9.297,18 €, σε βάρος της προσφεύγουσας, ως μοναδική κληρονόμος της αδελφής της.

Συνεπώς, ορθώς διενεργήθη η εκκαθάριση των δηλώσεων που υπεβλήθησαν για την κληρονομούμενη από την Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής και μη συνυπολογισμού της αξίας των αγροτεμαχίων, στην συνολική αξία της κληρονομιαίας περιουσίας απορρίπτονται, ως νόμω αβάσιμοι.

2) Επειδή όσον αφορά στην υπόθεση κληρονομιάς της, η οποία απεβίωσε στις 18-4-2018, η προσφεύγουσα ως μοναδική, εκ διαθήκης, κληρονόμος υπέβαλε τη με αριθ./2018 (αριθ. φακέλου ΒΚΕ/18) αρχική δήλωση κληρονομιάς, όπου δήλωσε ακίνητα συνολικής αξίας **58.628,85 €**. Εν συνεχεία με τη με αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση κληρονομιάς προστέθηκαν νέα περιουσιακά στοιχεία και συγκεκριμένα καταθέσεις σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς συνολικού ποσού, κατά το χρόνο θανάτου, **ύψους 62.404,59 €**.

Επειδή με βάση τις δύο δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, αρχική και συμπληρωματική, της κληρονομούμενης, το σύνολο της φορολογητέας περιουσίας, βάσει του άρθ. 28 του ν. 2961/2001, προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (58.628,85 € + 62.404,59 €)	121.033,44 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ (1.500,00 €)	1.500,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	119.533,44 €

Κατόπιν των ανωτέρω ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε με την Β΄ κλίμακα του άρ. 25 του ν. 3842/2010, από την Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝ. ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Δ.Ο.Υ. ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
..... (αδελφή)- Κατηγορία Β΄	121.033,44 €	5.603,34 €

Επειδή η προσφεύγουσα με βάση τον συνυποβληθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή της πίνακα υπολογισμών της, ισχυρίζεται ότι κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης που υπέβαλε για την κληρονομούμενη αδελφή της:

α) δεν θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη στη συνολική αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων ποσού ύψους 58.628,85€, η αξία των αγροτεμαχίων που προέρχονται από την κληρονομιά της θείας της, ήτοι: -2.367,03€, -678,70€, -668,72€, -127,34€.

β) θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα έξοδα κηδείας ποσού ύψους 1.500,00€ και

γ) θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη μόνο η διαφορά των πιστωτικών υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών μεταξύ του θανάτου της και της, ήτοι: 62.404,59€ – 44.155,00€ = 18.249,59€, καθώς το ποσό των 44.155,00€ είχε φορολογηθεί με την συμπληρωματική δήλωση που υπέβαλε το 2020 για λογαριασμό της αδελφής της, για την κληρονομιά της θείας της.

Επειδή η αρχική δήλωση εκκαθαρίστηκε ορθά από την Δ.Ο.Υ., καθώς είχαν αφαιρεθεί τα έξοδα κηδείας, ως παθητικό της κληρονομιάς. Η εκκαθάριση είχε ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	58.628,85 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.500,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	57.129,00 €
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΠΟΣΟ	30.000,00€
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	27.129,00€
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡ. ΚΛΙΜΑΚΑΣ	5 %
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡ. ΚΛΙΜΑΚΑΣ 10% - ΦΟΡΟΣ	1.356,45€

Η προσφεύγουσα έχει ήδη καταβάλλει το ποσό του φόρου που προέκυψε μετά την υποβολή της υπ' αριθ./2018 (αρ. φακ. ΒΚΕ/2018) αρχική δήλωση, ύψους 1.356,45 €, το οποίο έχει βεβαιωθεί και εξοφληθεί.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση, ως κληρονόμος της αδελφής της, δήλωσε τις καταθέσεις σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς

..... συνολικής αξίας **62.404,59 €**. Συνεπώς το σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας ανήλθε στο ποσό των **121.033,44 € (58.628,85 € + 62.404,59 €)**.

Η εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης από την Δ.Ο.Υ., έγινε ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	121.033,44 €
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΠΟΣΟ	30.000,00€
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	91.033,44 €
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡ. ΚΛΙΜΑΚΑΣ ν. 3842/2010	5% έως 70.000,00€ και υπερβάλλον 10%
ΦΟΡΟΣ	5.603,34€

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι δεν λήφθησαν υπόψη: α) τα έξοδα κηδείας και β) ο βεβαιωθείς με την αρχική δήλωση αναλογών φόρος.

Συνεπώς, ο αναλογών φόρος, βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ., προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	121.033,44 €
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΠΟΣΟ	-30.000,00€
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	-1.500,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	89.533,44 €
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡ. ΚΛΙΜΑΚΑΣ	5% έως 70.000,00€ και υπερβάλλον 10%
ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	5.453,34
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	-1.356,45€
ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	4.096,89

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα έξοδα κηδείας και ο προκύψας με την αρχική δήλωση φόρος κληρονομιάς, είναι βάσιμοι, γίνονται δεκτοί.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά τους υπολογισμούς της νόμω αβάσιμα δεν συμπεριλαμβάνει την αξία των δηλωμένων, με την αρχική δήλωση, αγροτεμαχίων συνολικής αξίας 3.841,79 € (2.367,03 € +678,70 € +668,72 € +127,34 €).

(Όσον αφορά στο ποσό της αξίας των 678,70€, που αντιστοιχεί στο ½ αγροτεμαχίου επιφανείας 2.088,29τ.μ. στη θέση της Τ/Κ, αυτό δεν περιλαμβάνεται στα ακίνητα που κληρονόμησαν από την θεία τους.)

Επειδή οι δύο ως άνω κληρονομίες είναι ανεξάρτητες η μία από την άλλη και ως εκ τούτου φορολογείται η κάθε μία ξεχωριστά, για το σύνολο των κληρονομιαίων περιουσιακών τους στοιχείων.

Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε κάθε κτήση περιουσίας (συνολικής) και λαμβάνεται υπόψη η καθαρή αξία της κάθε κληρονομικής μερίδας (ενεργητικό – παθητικό), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 του ν. 2961/2001.

Εν προκειμένω υφίστανται δύο ανεξάρτητες κληρονομίες (θείας και αδελφής), για τις οποίες επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς, για κάθε μία κάθε κτήση περιουσίας, στο σύνολό της ξεχωριστά.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας να μην συμπεριληφθεί η αξία των δηλωμένων με την αρχική δήλωση, αγροτεμαχίων και η συνολική αξία των τραπεζικών καταθέσεων, κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της
(.....) **του**, με ΑΦΜ, κατοίκου
....., εκπροσωπούμενη από τον φορολογικό της εκπρόσωπο κο
....., με Α.Φ.Μ., ήτοι: **α)** την επικύρωση της εκκαθάρισης της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης της κληρονομούμενης και **β)** την τροποποίηση της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης της κληρονομούμενης
....., ως εξής:

α) Επί της εκκαθάρισης της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης της κληρονομούμενης

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

	Βάσει Εκκαθάρισης Δ.Ο.Υ.	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	45.765,00 €	45.765,00 €
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.076,50 €	3.076,50 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (51,10%)	1.572,09 €	1.572,09 €
ΣΥΝΟΛΟ	4.648,59 €	4.648,59 €
ΠΛΕΟΝ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΩΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΒΙΩΣΑΣΗΣ ΑΔΕΛΦΗΣ	4.648,59 €	4.648,59 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.297,18 €	9.297,18 €

β) Επί της εκκαθάρισης της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης της κληρονομούμενης

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

	Βάσει Εκκαθάρισης Δ.Ο.Υ.	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	91.033,44 €	89.533,44 €
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	5.603,34 €	5.453,34 €
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	-	-1.356,45 €
ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.603,34 €	4.096,89

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της.