



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29-07-2021

Αριθ.απόφ.: 2249

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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. 1069/04-03-2014 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./29-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου πόλεως οδός Τ.Κ....., κατά της με αριθ./2021 πράξης διοικητικού

προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 31-03-2021 απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ.

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

Επί της με αριθ...../29-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της 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./2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομίας ποσού **12.311,00€**, βάσει των διατάξεων του Ν.3842/2010 (κατηγορία Β'), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2961/2001.

Ο φόρος προέκυψε μετά την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ της με αριθ./2021 δήλωσης φόρου κληρονομίας, του κληρονομούμενου ΤΟΥ που απεβίωσε στις 01-06-2019 (αριθ. φακέλου: Θ-...../2019), κατόπιν των με αριθ. πρακτικού/2019,/2019 &/2019 δημοσιευθεισών διαθηκών από το Ειρηνοδικείο

Με την με αριθ...../2019 δημόσια διαθήκη που υπογράφηκε από τον θανόντα στις 22-04-2008, κατέλειπε όλα τα περιουσιακά του στοιχεία κινητά και ακίνητα στον ΤΟΥ (τέκνο της συζύγου του), με την διαχείριση να ασκείται από την, μέχρι το 25^ο έτος της ηλικίας του.

Με την με αριθ...../2019 ιδιόγραφη διαθήκη που υπογράφηκε από τον θανόντα στις 16-07-2010, κατέλειπε όλα τα περιουσιακά του στοιχεία κινητά και ακίνητα στον ΤΟΥ (τέκνο της συζύγου του), με την υποχρέωση να πληρώσει όποια χρέη βρεθούν.

Με την με αριθ...../2019 ιδιόγραφη διαθήκη που υπογράφηκε από τον θανόντα στις 09-04-2013, άφησε το μερίδιο του στην επιχείρηση αλιπάστων «.....» στον αδελφό του

Την 01-06-2020 ο ΤΟΥ υπέβαλε στο Ειρηνοδικείο την με αριθ...../2020 έκθεση καταχώρησης δηλώσεως αποποιήσεως κληρονομίας του ΤΟΥ που του είχε υπαχθεί από την με αριθ./2019 ιδιόγραφη διαθήκη, οπότε κλήθηκαν στην κληρονομαία περιουσία η σύζυγος του θανόντος σε ποσοστό 50%, η προσφεύγουσα-μητέρα του σε ποσοστό 25% και ο αδελφός του σε ποσοστό επίσης 25%.

Προκειμένου να αποδεχθεί η προσφεύγουσα το κληρονομικό της μερίδιο υπέβαλε την με αριθ./2021 δήλωση από κοινού με τον για ακίνητα που βρίσκονται στο Δήμο, αξίας κληρονομικής μερίδας 25% ύψους 107.180,50€ (περιλαμβάνεται και οικοσκευή).

Στη συνέχεια εκδόθηκε από την φορολογική αρχή η με αριθ./2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 (κατηγορία Β'), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2961/200 (για υπολογισμό φόρου σε περίπτωση αποποίησης).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράνομος, αντίθετος με το πνεύμα του νόμου, με την αρχή της φορολογικής ισότητας, της χρηστής διοίκησης, αλλά και της προστασίας της οικογένειας και της ιδιοκτησίας, ο επιβληθείς φόρος των 12.311,00€, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3842/2010 κατηγορία Α'(γονέας), ο φόρος που της αναλογεί επί κληρονομικής μερίδας 103.008,78€ είναι μηδενικός (150.000,00€ αφορολόγητο).

2) Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν.2961/2001 είναι μη νόμιμη και αντισυνταγματική, συνιστά δυσμενή φορολογική μεταχείριση σε βάρος στενών συγγενών του κληρονομούμενου, περιορισμό της ιδιοκτησίας καθώς και υπέρμετρη επιβάρυνση του κληρονομικού τους μεριδίου.

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 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 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:

Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2961/2001, περί υπολογισμού φόρου σε περίπτωση αποποίησης, ισχύουν:

Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1856 του Αστικού Κώδικα με θέμα «Συνέπειες της αποποίησης», ισχύουν:

Αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, η επαγωγή προς εκείνον που αποποιήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε. Η κληρονομία επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου. Η επαγωγή θεωρείται ότι έγινε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α': Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα και γ)γονείς κληρονομούμενου.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β': Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: 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).

Κλιμάκια (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			

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή η έκδοση της με αριθ...../2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έγινε μετά την υποβολή της με αριθ./2021 δήλωσης φόρου κληρονομίας, του κληρονομούμενου ΤΟΥ που απεβίωσε στις 01-06-2019, κατόπιν των με αριθ. πρακτικού/2019,/2019 &/2019 δημοσιευθεισών διαθηκών από το Ειρηνοδικείο

Επειδή ο ΤΟΥ αποποιήθηκε την κληρονομιά του ΤΟΥ που του είχε υπαχθεί με την αριθ./2019 ιδιόγραφη διαθήκη, καθίστανται κληρονόμοι μεταξύ άλλων και η προσφεύγουσα-μητέρα του θανόντος, με ποσοστό 25%.

Επειδή ο φόρος που θα βάρυνε τον ΤΟΥ αν δεν είχε αποποιηθεί την κληρονομιά, θα ανερχόταν στο ποσό των 49.244,40€ (κατατάσσεται στην Β' κατηγορία της φορολογικής κλίμακας του Ν.3842/2010 ως τέκνο από προηγούμενο γάμο της συζύγου του θανόντος).

Επειδή για την εκκαθάριση του φόρου στη συγκεκριμένη περίπτωση αποποίησης, συγκρίνουμε τον φόρο που αναλογεί στον αποποιηθέντα ΤΟΥ και αυτόν που αναλογεί στην προσφεύγουσα, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων και της συγγενικής τους σχέση και καταλογίζουμε τον μεγαλύτερο, ήτοι:

Κληρονομική μερίδα 25%: 107.180,50€ (περιλαμβάνονται ακίνητα και οικοσκευή).

Φόρος βάσει Ν.3842/2010 κατηγ. Α': 0€,

Φόρος βάσει Ν.3842/2010 κατηγ. Β'

σε συνδυασμό με το άρθρο 30 Ν.2961/2001: 12.311,00€.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναπαισιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της αριθ. πρωτ./29-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2021

Φόρος κληρονομίας	12.311,00€
--------------------------	-------------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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 (30) ημερών από την κοινοποίησή της.