



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.10.2022
Αριθμός απόφασης: 3127

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13.05.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., που κατοικεί στο, επί της οδού και αρ., κατά της με αριθ. /2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 24.8.2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13.05.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. /2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2021, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 20.442,76 ευρώ, βάσει των διατάξεων του Ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3842/2010.

Ο φόρος προέκυψε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. /2022 δήλωσης φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας (αριθ. φακ. Θ..... /2021) για την επαχθείσα σε αυτήν κληρονομιά από τον αποβιώσαντα την 24.08.2021 πατέρα της Στην εν λόγω δήλωση φόρου κληρονομιάς η προσφεύγουσα δήλωσε ότι κληρονομεί από τον πατέρα της 5.000 εταιρικά μερίδια της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που αντιστοιχούν σε ποσοστό 33,33% των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας, με συνολική αξία αυτών 621.427,55 ευρώ.

Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης προέκυψε για την προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 20.442,76 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2961/2001, 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 από 23.04.2010.

Για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά έλαβε υπόψη το σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας, η οποία απαρτίζεται πλέον των προαναφερόμενων εταιρικών μεριδίων και από τα κάτωθι στοιχεία σύμφωνα με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην ως άνω Δ.Ο.Υ.:

Α. ένα επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας μάρκας τύπου, κυλινδρισμού 1395 cc, φορολογήσιμης ισχύος 10 ίππων, με ημερομηνία άδειας κυκλοφορίας 22.06.2016, δηλωθείσας αξίας 15.000,00 ευρώ και κατόπιν ελέγχου 18.000,00 ευρώ και το οποίο δηλώθηκε δια της υπ' αριθ. /2021 δήλωσης φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας (αριθ. φακ. Θ..... /2021)

Β. 1) Την πλήρη κυριότητα επί ακινήτου (πολυκατοικία) κείμενο στην περιφέρεια του Δήμου, Δημοτική Ενότητα, Δημοτική Κοινότητα, Περιφερειακή Ενότητα, Περιφέρεια, στη συμβολή των οδών με ανώνυμες οδούς Ανώνυμες (Ο.Τ.), συνολικής εκτάσεως 2.307,90 τ.μ., όπου έχει χωριστεί κάθετα σε τέσσερα τμήματα, από την υπό στοιχείο Α κάθετη ιδιοκτησία που έχει ποσοστά εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 3.260/00, τα 5/8 εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθ. 5 διαμερίσματος του ισογείου που έχει επιφάνεια 62 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 40ο/οο εξ αδιαιρέτου και ποσοστό συνιδιοκτησίας στην κάθετη 123ο/οο εξ αδιαιρέτου με πρόσωπο μόνο σε έναν δρόμο, στον εκάστοτε κύριο του οποίου ανήκουν κατ' αποκλειστική χρήση:

α) ισόγεια αποθήκη επιφανείας 3,50 τ.μ., β) κοινόχρηστος ακάλυπτος χώρος μεταξύ της Α κάθετης ιδιοκτησίας (η οποία περιλαμβάνει 7 οριζόντιες ιδιοκτησίες) και της Β κάθετης ιδιοκτησίας, συνολικής επιφάνειας 156,70 τ.μ., γ) παρτέρι στον ακάλυπτο επιφανείας 23,70 τ.μ., δ) θέση

στάθμευσης αυτοκινήτου στον ακάλυπτο επιφανείας 12 τ.μ., δ) διάδρομος που χρησιμοποιείται από τις υπ' αριθ. 3,4,5,6,7 οριζόντιες ιδιοκτησίες της Α κάθετης ιδιοκτησίας συνολικής επιφάνειας 50 τ.μ. και ε) υπόγειος χώρος που χρησιμοποιείται από όλες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες της Α κάθετης ιδιοκτησίας επιφανείας 28,80 τ.μ.

2) Την πλήρη κυριότητα επί μιας κάθετης ιδιοκτησίας που βρίσκεται στο Δήμου , σε διασταύρωση επαρχιακής οδού και δημοτικής οδού, εκτάσεως 427,18 τ.μ. με ποσοστό στο οικοπέδο 35% εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 1.220,52 τ.μ.

3) Την ψιλή κυριότητα σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου ενός ακινήτου που βρίσκεται στο , στη διασταύρωση των οδών αριθ. και αριθ. , όπου το οικοπέδο έχει έκταση 150,23 τ.μ. και περιλαμβάνει παλαιό ημιυπόγειο διαμέρισμα επιφάνειας 50 τ.μ. με πρόσωπο μόνο στην οδό και ένα διαμέρισμα στο υπερυψωμένο ισόγειο 50 τ.μ. με πρόσωπο και στους δύο ως άνω δρόμους (ηλικία επικαρπώτριας 94 ετών)

4) Την πλήρη κυριότητα α) της υπό στοιχεία Υ6 αποθήκης του υπογείου επιφανείας 6,50 τ.μ. και με ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 1/1000 και β) του υπό στοιχεία Ε1 διαμερίσματος του πέμπτου ορόφου, επιφάνειας 81 τ.μ. και με ποσοστό επί του οικοπέδου 65/1000 εξ αδιαιρέτου, στο οποίο ανήκει κατ' αποκλειστική χρήση η Π6 ανοικτή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, επιφανείας 11 τ.μ., σε πολυκατοικία κείμενη στο , επί της οδού αριθ. , επιφάνειας του οικοπέδου 326,35 τ.μ.

5) Χρηματικό ποσό 71.773,50 Ευρώ στην

6) Χρηματικό ποσό 32.000,14 USD στην και

7) Έπιπλα και σκεύη

Τα ανωτέρω περιουσιακά στοιχεία δηλώθηκαν δια της υπ' αριθ. /2022 δήλωσης φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας (αριθ. φακ. Θ...../2021) και η αξία τους ανέρχεται στο ποσό των 285.675,21 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως ανάκληση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση νόμου: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε σωστά το νόμο καθώς στην αξία της κληρονομικής της μερίδας για τα εταιρικά μερίδια ποσού 285.675,21 ευρώ, πρόσθεσε τη συνολική αξία του ενεργητικού της ακίνητης και κινητής κληρονομιάς της, με αποτέλεσμα να υπολογιστεί ο φόρος στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που κληρονόμησε από τον αποβιώσαντα πατέρα της, παραβλέποντας την ΠΟΛ 1055/2003, σύμφωνα με την οποία τα εταιρικά μερίδια έπρεπε να φορολογηθούν αυτοτελώς.

2. Έλλειψη πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης: Η προσβαλλόμενη πράξη ουδεμία αιτιολογία φέρει σχετικά με την επιλογή του παραπάνω εσφαλμένου τρόπου υπολογισμού του φόρου κληρονομιάς.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

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 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2961/2001, όπως ίσχυε με την τροποποίησή του με το ν.3634/2008 από 29.01.2008, ήτοι πριν την αντικατάστασή του με την παράγραφο 14 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010:

«Άρθρο 29. Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

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) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και δ) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι 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) 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). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για καταστρατήγηση του παρόντος νόμου.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη εφαρμογής του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς

με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%), μετά την αφαίρεση αξίας ενενήντα πέντε χιλιάδων (95.000) Ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Τα ποσά του προηγούμενου εδαφίου αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των επόμενων παραγράφων 3 και 4.

3. Η αιτία θανάτου κτήση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Η αιτία θανάτου κτήση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%) προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

4. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τα περιλαμβανόμενα στις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

5. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί κατά τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) Ευρώ.

6. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και των ενοτήτων Α και Γ του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

7. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων από κληρονόμους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται για κάθε κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία με βάση την εξής φορολογική κλίμακα:

Κλιμάκια	Συντελεστής Κλιμακίου %	Φόρος Κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι εκατόν εξήντα πέντε χιλιάδων (165.000) Ευρώ αξία της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας μειώνεται κατά ποσοστό 60%.

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α') και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3155/1955 (ΦΕΚ 63 Α'). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 29 του ν.2961/2001**, 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, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 29. Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

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) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν.3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. 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). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε 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'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε 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			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	—	—	6.000	—
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

3. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

4. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και της ενότητας Α του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

5. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%). Η αιτία θανάτου κτήση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα αυτά υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%).

6. Για την απόκτηση δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας και δικαιωμάτων που απορρέουν από άδεια μεταλλευτικών ερευνών, ο φόρος υπολογίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού επί της εκτάσεως του μεταλλείου ή του χώρου της άδειας μεταλλευτικών ερευνών.

7. Για τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 του παρόντος.»

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά για την επαχθείσα σε αυτήν κληρονομιά από τον αποβιώσαντα την 24.08.2021 πατέρα της , τις κάτωθι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς:

- Τη με αριθμό/2021 (αριθ. φακ. Θ...../2021) δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε ότι κληρονομεί από τον πατέρα της ένα επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας μάρκας τύπου, κυλινδρισμού 1395 cc, φορολογήσιμης ισχύος 10 ίππων, με ημερομηνία άδειας κυκλοφορίας 22.06.2016, δηλωθείσας αξίας 15.000,00 ευρώ και κατόπιν ελέγχου 18.000,00 ευρώ

- Τη με αριθμό/2022 (αριθ. φак. Θ...../2021) δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε ότι κληρονομεί από τον πατέρα της 5.000 εταιρικά μερίδια της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που αντιστοιχούν σε ποσοστό 33,33% των εταιρικών μεριδίων της, με συνολική αξία αυτών 621.427,55 ευρώ και
- Τη με αριθμό/2022 (αριθ. φак. Θ...../2021) δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε την κληρονομική της μερίδα συνολικού ποσού 285.675,21 ευρώ, στην οποία περιλαμβάνονταν:
 - 1) Η πλήρης κυριότητα επί ακινήτου (πολυκατοικία) κείμενο στην περιφέρεια του Δήμου, Δημοτική Ενότητα, Δημοτική Κοινότητα, Περιφερειακή Ενότητα, Περιφέρεια, στη συμβολή των οδών με ανώνυμες οδούς Ανώνυμες (Ο.Τ.), συνολικής εκτάσεως 2.307,90 τ.μ., όπου έχει χωριστεί κάθετα σε τέσσερα τμήματα, από την υπό στοιχείο Α κάθετη ιδιοκτησία που έχει ποσοστά εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 3.260/00, τα 5/8 εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθ. 5 διαμερίσματος του ισόγειου που έχει επιφάνεια 62 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 40ο/οο εξ αδιαιρέτου και ποσοστό συνιδιοκτησίας στην κάθετη 123ο/οο εξ αδιαιρέτου με πρόσωπο μόνο σε έναν δρόμο, στον εκάστοτε κύριο του οποίου ανήκουν κατ' αποκλειστική χρήση: α) ισόγεια αποθήκη επιφανείας 3,50 τ.μ., β) κοινόχρηστος ακάλυπτος χώρος μεταξύ της Α κάθετης ιδιοκτησίας (η οποία περιλαμβάνει 7 οριζόντιες ιδιοκτησίες) και της Β κάθετης ιδιοκτησίας, συνολικής επιφάνειας 156,70 τ.μ., γ) παρτέρι στον ακάλυπτο επιφανείας 23,70 τ.μ., δ) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στον ακάλυπτο επιφανείας 12 τ.μ., ε) διάδρομος που χρησιμοποιείται από τις υπ' αριθ. 3,4,5,6,7 οριζόντιες ιδιοκτησίες της Α κάθετης ιδιοκτησίας συνολικής επιφάνειας 50 τ.μ. και ε) υπόγειος χώρος που χρησιμοποιείται από όλες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες της Α κάθετης ιδιοκτησίας επιφανείας 28,80 τ.μ.
 - 2) Η πλήρης κυριότητα επί μιας κάθετης ιδιοκτησίας που βρίσκεται στο Δήμου, σε διασταύρωση επαρχιακής οδού και δημοτικής οδού, εκτάσεως 427,18 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 35% εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 1.220,52 τ.μ.
 - 3) Η ψιλή κυριότητα σε ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου ενός ακινήτου που βρίσκεται στο, στη διασταύρωση των οδών αριθ. και αριθ., όπου το οικόπεδο έχει έκταση 150,23 τ.μ. και περιλαμβάνει παλαιό ημιυπόγειο διαμέρισμα επιφανείας 50 τ.μ. με πρόσωπο μόνο στην οδό και ένα διαμέρισμα στο υπερυψωμένο ισόγειο 50 τ.μ. με πρόσωπο και στους δύο ως άνω δρόμους (ηλικία επικαρπώτριας 94 ετών)
 - 4) Η πλήρης κυριότητα α) της υπό στοιχεία Υ6 αποθήκης του υπογείου επιφανείας 6,50 τ.μ. και με ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 1/1000 και β) του υπό στοιχεία Ε1 διαμερίσματος του πέμπτου ορόφου, επιφανείας 81 τ.μ. και με ποσοστό επί του οικοπέδου 65/1000 εξ αδιαιρέτου, στο οποίο ανήκει κατ' αποκλειστική χρήση η Π6 ανοικτή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, επιφανείας 11 τ.μ., σε πολυκατοικία κείμενη στο, επί της οδού αριθ., επιφανείας του οικοπέδου 326,35 τ.μ.
 - 5) Χρηματικό ποσό 71.773,50 Ευρώ στην
 - 6) Χρηματικό ποσό 32.000,14 USD στην και
 - 7) Έπιπλα και σκεύη

Επειδή, το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις, ανέρχεται στο ποσό των 925.102,76 ευρώ (18.000,00 + 621.427,55 + 285.675,21).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις, τα εταιρικά μερίδια φορολογούνταν αυτοτελώς κατά το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς, ενώ για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του ν.3842/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από **23.04.2010** και μετά, εφαρμόζονται ρητά οι νέες διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες η αιτία θανάτου κτήση των **κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων** υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες. Συνεπώς στην υπό εξέταση περίπτωση έχει εφαρμογή το άρθρο 29 του ν.2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010, καθώς ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης είναι η ημερομηνία θανάτου την **24.08.2021**.

Επειδή, η ΠΟΛ 1055/2003 με θέμα «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής» την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται στον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων, μεριδίων ή μερίδων κ.λπ. και δεν καθορίζει τον τρόπο υπολογισμό του αναλογούντος φόρου, ο οποίος ρητά καθορίζεται με το άρθρο 29 του ν.2961/2001.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά ορθώς εφάρμοσε τις φορολογικές κλίμακες που ορίζονται στο άρθρο 29 του ν.2961/2001 στο σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας της προσφεύγουσας και εξέδωσε α) τη με αριθ./2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς ποσού 28.567,52 ευρώ και β) την προσβαλλόμενη με αριθ./2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς ποσού 20.442,76 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου 49.010,28 ευρώ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης εφαρμογής του νόμου δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 32. Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν 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 37 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
κ) λοιπές πληροφορίες. ...»

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη έχουν μνημονευθεί τα στοιχεία κληρονομούμενου και υπόχρεου, η υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς, οι διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου και οι διατάξεις του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης των πράξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, κρίνεται απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13.05.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ. /2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ. /2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

Καταλογιζόμενο ποσό φόρου: **20.442,76 ευρώ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
A2

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.