



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7/11/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3548

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 9/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ** κατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 9/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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 την υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος βάσει του Ν.3091/2002 ποσού 33.188,00 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής βάσει του Ν.4174/2013 ποσού 19.913,00, ήτοι συνολικό ποσό 53.101,00 ευρώ.

Με την υποβολή της υπ' αριθ./2006 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ο προσφεύγων – κληρονόμος του από 22-12-2005 αποβιώσαντος πατρός του,, δήλωσε μέρος της κληρονομιάς περιουσίας ποσού 227.809,57 ευρώ και κατέβαλε τον βεβαιωθέντα φόρο ποσού 14.562,00 ευρώ. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθ./5-5-2022 συμπληρωματική δήλωση, ο προσφεύγων δήλωσε ένα επιπλέον ακίνητο (αγροτεμάχιο έκτασης 10.367,66 τ.μ. στους Παζούς), το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση, αξίας 140.938,67 ευρώ. Από την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης βάσει του Ν.3091/2002 προέκυψε κύριος φόρος προς καταβολή ποσού 33.188,00 ευρώ, ήτοι αναλογών φόρος βάσει συνολικής αξίας περιουσιακών στοιχείων ποσού 47.750,00 ευρώ μείον ο βεβαιωθείς με την αρχική δήλωση φόρος ποσού 14.562,00 ευρώ, πλέον προσαύξησης (60% επί του κύριου φόρου) ποσού 19.913,00 ευρώ. Ο αναλογών φόρος ποσού 47.750,00 ευρώ προέκυψε από την άθροιση του κύριου φόρου ποσού 19.561,91 ευρώ (έναντι του αρχικώς βεβαιωθέντος ποσού 14.562,00 ευρώ), που αντιστοιχεί στην αξία της δηλωθείσας με την αρχική δήλωση κληρονομιάς περιουσίας βάσει της κλίμακας του ισχύοντος κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου Ν.3091/2002, και του κύριου φόρου ποσού 28.187,80 ευρώ που αντιστοιχεί στην αξία της δηλωθείσας με τη συμπληρωματική δήλωση κληρονομιάς περιουσίας βάσει της ίδιας κλίμακας. Επομένως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την εκκαθάριση της υπ' αριθ./5-5-2022 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την επανεκκαθάριση της υπ' αριθ...../2006 αρχικής δήλωσης, καταλόγισε για μεν την αξία της συμπληρωματικής δήλωσης κύριο φόρο ποσού 28.187,80 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ποσού 16.912,64 ευρώ ($28.187,80 \text{ ευρώ} * 0,60$) για δε την αξία της αρχικής δήλωσης κύριο φόρο ποσού 4.999,91 ευρώ ($19.561,91 - 14.562,00$) και πρόσθετο φόρο ποσού 2.999,95 ευρώ ($4.999,91 * 0,60$).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Λανθασμένα η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επανεκκαθάριση και βεβαίωση φόρου για κληρονομιά περιουσία που είχε δηλωθεί ήδη από το 2006, δεδομένου ότι βάσει του Ν.2961/2001 το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου είχε παραγραφεί ήδη από την

31/12/2016, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 12 – *φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών* του Ν.3091/2002 με βάση τις οποίες οριζόταν ότι:

«5. 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 Α'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) 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) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000
Υπερβάλλον	20			

...»

Επειδή, για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν πριν την 1/1/2015, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 1 – *Πρόσθετοι φόροι* του Ν.2523/1997 με βάση τις οποίες ορίζεται ότι:

« 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης...»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 2 – *Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς* του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

« 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης...»

Επειδή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 29 του άρθρου 72 – *Μεταβατικές διατάξεις* του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1199/6-12-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι:

«Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο [άρθρο 102](#) του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. [2961/2001](#) (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 – *Παραγραφή επιβολής φόρου και προστίμου* του Ν.2961/2001 ισχύει ότι:

«1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος γεννήθηκε με τον θάνατο του κληρονομούμενου πατρός του, ήτοι την 22/12/2005, με αποτέλεσμα οι σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς να τυγχάνουν εφαρμογής του Ν.2961/2001.

Επειδή η επανεκκαθάριση δηλωθείσας κληρονομιάς περιουσίας εμπίπτει στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001 και, επομένως, υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή.

Επειδή το δημόσιο δεν είχε δικαίωμα να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο που προέκυψε από επανεκκαθάριση δήλωσης υποβληθείσας το 2006, ήτοι της υπ' αριθ./2006 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντος, μετά την 31/12/2016.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς με αριθμόπρέπει να αφορά το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης μόνο της συμπληρωματικής δήλωσης (υπ' αριθ./5-5-2022) φόρου κληρονομιάς.

Επειδή η αρχική δήλωση είχε παραγραφεί, η δε εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης δε μπορεί να διορθώνει τα δεδομένα της αρχικής παραγεγραμμένης δήλωσης.

Επειδή για την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης εφαρμόζεται η κλίμακα του ως άνω άρθρου 12 του Ν.3091/2002, με βάση το οποίο η αξία του δηλούμενου περιουσιακού στοιχείου, ποσού 140.938,67 ευρώ, φορολογείται με 20%, διότι το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας (αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης) ξεπέρασε τις 220.000,00 ευρώ, ανερχόμενο σε 368.748,24 ευρώ.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και κρίνεται ακυρωτέα η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη, κατά το μέρος που αφορά την επιβολή φόρου ποσού 4.999,91 ευρώ και πρόσθετου φόρου ποσού 2.999,95 ευρώ, όπως προέκυψαν από την επανεκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 9/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικό έτος 2005

Ποσό προς βεβαίωση από την εκκαθάριση της υπ' αριθ./5-5-2022 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς βάσει του Ν.3091/2002:

Κύριος φόρος του Ν.3091/2002: 28.187,73 ευρώ (140.938,67 * 20%)

Πρόσθετος φόρος του Ν.2523/1997: 16.912,64 ευρώ (28.187,73 * 60%)

Σύνολο: 45.100,37 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

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.