



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-03-2018

Αριθμ. Αποφ.: 575

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ: κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 με αριθμό-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου κληρονομιάς 3.243,00 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.891,60 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.134,60 € αναφορικά με την υπ' αρ.-2007 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2005).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2017 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων κατέστη κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις-2005, παππού του του, δυνάμει της από-2005 διαθήκης του που δημοσιεύτηκε και κηρύχθηκε κύρια με το υπ' αριθμ.-2006 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Κατόπιν αυτού περιήλθε στην κατοχή του προσφεύγοντος ένα κατάστημα εμβαδού 85 τ.μ. κείμενο επί της οδού στην

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.-2007 δήλωση φόρου κληρονομιάς από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο της προαναφερθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς δυνάμει της από-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμος ο έλεγχος και η εκκαθάριση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 η βεβαίωση των φόρων και των προστίμων ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος και όχι πέραν των τριών (3) ετών.
2. Μη νόμιμα διορθώθηκε η αξία της κληρονομικής του μερίδας με την προσθήκη της αξίας των επίπλων και των σκευών, καθώς η φορολογική αρχή όφειλε να διορθώσει οίκοθεν τη δήλωση φόρου κληρονομιάς κατά την κατάθεσή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 69 του Ν.2961/2001 και όχι δέκα χρόνια μετά, παραβιάζοντας την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Περαιτέρω, ο υπολογισμός του ποσοστού 1/30 της αξίας των επίπλων και των σκευών στην κληρονομική του μερίδα είναι εσφαλμένος, καθώς ως κληρονόμος εκ διαθήκης ο προσφεύγων κληρονομεί μόνο αυτά που ρητά περιγράφονται στη διαθήκη. Εφόσον στη διαθήκη δεν αναφέρεται τίποτα σχετικά με τα έπιπλα και τα σκεύη, αυτά θεωρείται ότι περιέρχονται ως εξαίρετο στον επιζώντα σύζυγο και αφαιρούνται από την αξία της κληρονομικής του μερίδας (Α.Κ. 1820 και Πολ. 1042/1990).
3. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος 120% κατά παράβαση του άρθρου 1 του Ν. 2523/97, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η διαφορά της αξίας της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν είναι μεγαλύτερη του 20% της αξίας της κληρονομικής μερίδας που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.
4. Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το έτος 2007, κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση φόρου κληρονομιάς κατόπιν της δημοσίευσης της διαθήκης του θανόντος, οπότε τότε ο προσφεύγων υπεισήλθε στην κληρονομική μερίδα που του αναλογούσε με βάση την ως άνω διαθήκη. Κατά το χρόνο αυτό το αφορολόγητο όριο στις κληρονομίες για τους κατιόντες β' βαθμού ανερχόταν σε 95.000 €. Κατά συνέπεια, μη νόμιμα καταλογίστηκε φόρος κληρονομιάς καθιστώντας άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. Α1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι υπόχρεος σε δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο, δηλαδή ο δικαιούχος της κτήσης ανάλογα με την περιουσία που αποκτά. Περαιτέρω, στο άρθρο 63 παρ. 2β του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης αρχίζει από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ.1 του Ν. 2961/2001 «Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα:

α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει

β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη.

γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομίας, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου:

αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ββ) για κινητά, ο τόπος στον οποίο αυτά βρίσκονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και, όταν αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής ή πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του σχετικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου και η αξία που συμφωνήθηκε σε αυτό, γγ) για απαιτήσεις, η χρονολογία και το είδος των τίτλων, τα ονόματα και η κατοικία των οφειλετών και τα οφειλόμενα ποσά για το κεφάλαιο, καθώς και για τους τόκους που οφείλονται μέχρι το θάνατο του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1α του ν. 2961/2001 «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»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 23 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του Ν. 4174/2013 καθορίστηκαν οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η

Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. (ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014).

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ.4 του ν. 2523/97 δίδεται ο ορισμός της ανακρίβειας της δήλωσης. Σύμφωνα με αυτόν: «Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων με την από-2005 ιδιόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος πατρός του, η οποία δημοσιεύθηκε την-2006, κατέστη κληρονόμος ενός καταστήματος κειμένου στην
- Στις-2007 ο προσφεύγων και οι λοιποί εκ διαθήκης συγκληρονόμοι του υπέβαλαν την υπ' αριθμ.-/2007 δήλωση φόρου κληρονομιάς από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος, λόγω λανθασμένου υπολογισμού αυτού.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αριθμ.-/.....-2017 εντολής ελέγχου, προέβη σε έλεγχο της προαναφερθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013, από τον οποίο προέκυψε εσφαλμένος αρχικός προσδιορισμός του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 «Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1051/2001 παρ. 1 «κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με το θάνατο του προσώπου η περιουσία του, ως ενιαίο σύνολο, δηλαδή ως το σύνολο των έννομων αγαθών του, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης, μεταβιβάζεται από το νόμο, εφόσον δεν υπάρχει διαθήκη, σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, που την αποκτούν αυτοδίκαια, με την επιφύλαξη του δικαιώματος αποποίησης»

Επειδή, αν έχει εγκατασταθεί ένας μόνο κληρονόμος και έχει περιοριστεί σε ποσοστό της κληρονομιάς, ως προς το υπόλοιπο μέρος επέρχεται εξ' αδιαθέτου διαδοχή. Το ίδιο ισχύει και αν

έχουν εγκατασταθεί περισσότεροι κληρονόμοι, καθένας από τους οποίους έχει περιοριστεί σε ποσοστό και τα ποσοστά δεν εξαντλούν τον κλήρο. (Α.Κ. 1801)

Επειδή περαιτέρω, όταν υπάρχει διαθήκη, η αξία των επίπλων αφαιρείται από την αξία της μερίδας εκείνου του κληρονόμου, στον οποίο κατά τη βούλησή του διαθέτη, περιέρχονται τα έπιπλα και το 1/30 υπολογίζεται επί της αξίας του υπόλοιπου της μερίδας αυτού. Αν όμως στη διαθήκη δεν αναφέρεται τίποτε για τα έπιπλα, τότε, λαμβάνει χώρα εξ' αδιαθέτου διαδοχή και θα ισχύσει, ως προς αυτά, ό,τι ισχύει στην εξ' αδιαθέτου διαδοχή. (Κώδικας Κληρονομιών , Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ερμηνεία – Νομολογία, Γεώργιος Π. Παναγιωτόπουλος, εκδόσεις ΣΑΚΟΥΛΑ, σελ. 55).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την από-2005 ιδιόγραφη διαθήκη του ο αποβιώσας του κατέστησε κληρονόμους τη σύζυγό του, τα παιδιά και τα εγγόνια του, ορίζοντας τα ακίνητα που καταλείπει σε κάθε έναν από αυτά.

Ειδικότερα, ο διαθέτης με σαφήνεια εξέφρασε τη βούλησή του η επικαρπία του σπιτιού, που αποτελούσε κατά τη σύνταξη της διαθήκης την κύρια κατοικία του ιδίου και της συζύγου του, να παραμείνει σε αυτούς για το υπόλοιπο της ζωής τους, ενώ καμία αναφορά δε γίνεται στη διαθήκη σχετικά με τα έπιπλα και την οικουσκευή. Ως εκ τούτου, για τα έπιπλα και την οικουσκευή ισχύει η εξ' αδιαθέτου διαδοχή και κατά συνέπεια αυτά περιέρχονται ως «εξαίρετο» στη σύζυγο.

Επομένως, ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός και από την αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα να αφαιρεθεί η αξία της οικουσκευής.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.17 του Ν .4174/2013 όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του

παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών και προίκων, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίστηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προίκων, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) ».

Επειδή, όπως έγινε δεκτό στο δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα δεν υπάρχει διαφορά στην αξία της κληρονομικής μερίδας μεταξύ της δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της παρούσης απόφασης. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής πρόσθετου φόρου.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, οποτεδήποτε κι αν εμφανιστεί η διαθήκη, ήτοι η-2005.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς «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».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ορθώς υπολόγισε το φόρο κληρονομιάς σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα που ίσχυε κατά το χρόνο επαγωγής του προσφεύγοντα στην κληρονομιά του αποβιώσαντος πατρός του, δεδομένου ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εντός τριετίας από το θάνατο του κληρονομούμενου και κατά την εκκαθάριση του φόρου λαμβάνονται υπόψη οι κλίμακες που ίσχυαν κατά το χρόνο επαγωγής στην κληρονομιά.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../.....-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Α. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία παρούσας απόφασης
Αξία καταστήματος επί της οδού	45.900,00€	45.900,00 €	45.900,00 €
Έπιπλα και σκεύη 1/30	0,00€	1.530,00 €	0,00 €

Β. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει των διατάξεων του ν. 814/78 (Δέσμευση των αγρών 3,4,5 για 15έτη)	0,00€	0,00 €	0,00 €
Γ. ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ (7) 1. Έξοδα Κηδείας	0,00€	0,00 €	0,00 €
Δ. ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ, που δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος έλεγχου αλλά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου (7)			
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ (7)	45.900,00€	47.430,00 €	45.900,00 €
ΣΤ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ-ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ (7)	0,00€	0,00 €	0,00 €
Ζ. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	45.900,00€	47.430,00€	45.900,00 €

	Βάση δήλωσης	Βάση ελέγχου	Βάση παρούσας απόφασης
Κύριος φόρος	0,00€	3.243,00€	3.090,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €	3.891,60€	0,00€
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	0,00 €	7.134,60€	3.090,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.