



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/06/2018
Αριθμός απόφασης: 3016

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΛΑΡΙΣΑΣ, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και η από 3/01/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./03-01-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 502.924,52€, πλέον πρόσθετοι φόροι/τόκοι 70.409,43€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 573.333,95€, ο οποίος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ./04-09-2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ-/2012) του κληρονομούμενου, ΑΦΜ, που απεβίωσε την 14/05/2012, αφήνοντας εκ διαθήκης κληρονόμους (...../20-09-2016 αριθμός πρακτικού δημοσίευσης ιδióγραφης διαθήκης Ειρηνοδικείου Λάρισας) κοινά και εξ ίσου τον προσφεύγοντα και την, ΑΦΜ:, σύζυγο του προσφεύγοντος, οι οποίοι υπέβαλαν από κοινού την αριθ./20-06-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε την ως άνω δήλωση ανακριβή και προσδιόρισε την αξία του ενεργητικού που αντιστοιχεί στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος στο ποσό των 1.695.640,44€ και την αξία του παθητικού στο ποσό των 31.154,14€. Οπότε η συνολική κληρονομητέα αξία κατόπιν ελέγχου που αναλογεί στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε 1.664.486,30€, αντί της δηλωθείσας ποσού 407.175,12€

Η ως άνω διαφορά προέκυψε γιατί ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία πραγματοποίησε εκποιήσεις – πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων και εισέπραξε, το τίμημα των οποίων (αντικειμενική αξία), όπως προκύπτει από τα συμβόλαια πώλησης, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 771.108,11€ (μερίδα έκαστου κληρονόμου 771.108,11€/2=385.554,06€). Επίσης για τα ακίνητα που πωλήθηκαν με προσύμφωνο ο έλεγχος ως τίμημα δεν έλαβε του προσυμφώνου καταβαλλόμενο τίμημα αλλά έλαβε την αντικειμενική τους αξία.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την επανεξέταση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενη πράξης και να προσδιοριστεί το σύνολο της φορολογητέας αξίας της μερίδας του στο ποσό των 759.302,17€ (ενεργητικό 790.456,31€ - παθητικό 31.154,10€) προβάλλοντας τα εξής:

1. Λανθασμένα ο έλεγχος δεν έλαβε ως στοιχείο του ενεργητικού το δηλωθέν και πραγματικά καταβληθέν τίμημα των ακινήτων που μεταβιβάστηκαν με **προσύμφωνο** από τον Θανόντα κληρονομούμενο, εφαρμόζοντας την διάταξη της §3 το άρθρου 3 του ν.2961/2001. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της αναφέρει την ΠΟΛ.1122/2004.
2. Η καθυστέρηση εκ μέρους της πολιτείας της αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ανά διετία καθώς και η οικονομική κρίση είχε ως αποτέλεσμα των μείωση των πραγματικών (εμπορικών τιμών) των ακινήτων και στη Λάρισα με αποτέλεσμα οι ισχύουσες

αντικειμενικές αξίες τις οποίες επικαλείται ο έλεγχος να είναι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου 12/05/2012 κατά πολύ μεγαλύτερες των πραγματικών εμπορικών αξιών και σε ποσοστό επί τοις εκατό περίπου 40%.

3. Ως προς το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την εκποίηση ακινήτων με οριστικά συμβόλαια στην τελευταία πριν από το θάνατο πενταετία υπάρχει διαφορά αντικειμενικής αξίας και τιμήματος που κατεβλήθη στα υπ' αριθ./2012,/2012 και/2012 συμβόλαια συμβολαιογράφου Λάρισας (συνολικό τίμημα 115.000,00€ αντικειμενική αξία 156.854,00€).
4. Λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 385.554,06€ που αντιστοιχεί στη μερίδα του από την αντικειμενική αξία των πωλήσεων με οριστικά συμβόλαια εντός της τελευταίας πενταετίας, υπήρχε αυτούσιο κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου . Μέρος αυτού του ποσού χρησιμοποίησε ο θανών για τη συντήρησή του, για εξόφληση φόρων και δανειακών υποχρεώσεων.

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

«3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1122/20104 ορίζεται ότι :

«Σας κοινοποιούμε την 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε ομόφωνα δεκτό ότι τόσο επί προσυμφώνου γονικής παροχής όσο και επί ανέκκλητης πληρεξουσιότητας με ισχύ αυτής και μετά το θάνατο του παρέχοντος:

α) εάν μοναδικός κληρονόμος του παρέχοντος είναι ο δικαιούχος της γονικής παροχής, τότε αυτός φορολογείται στα πλαίσια της κληρονομικής διαδοχής. Εάν όμως παρά ταύτα, ο αιτία κληρονομιάς

αποκτήσας το προοριζόμενο για γονική παροχή πράγμα προχωρήσει στην κατάρτιση αυτοσύμβασης γονικής παροχής, τότε εκτός του φόρου κληρονομιάς οφείλει φόρο και για τη μεταβίβαση αυτή.

β) εάν υφίστανται περισσότεροι κληρονόμοι, συντρέχουν δύο μεταβιβάσεις, ήτοι μία αιτία κληρονομικής διαδοχής στο πρόσωπο των κληρονόμων αμέσως από τον κληρονομούμενο, και μία περαιτέρω μεταβίβαση αιτία γονικής παροχής. από τους πιο πάνω κληρονόμους με σύμβαση ή αυτοσύμβαση προς το δικαιούχο της γονικής παροχής.

Καθεμιά των ως άνω μεταβιβάσεων υπόκειται στον οικείο φόρο κληρονομιάς ή γονικής παροχής αντίστοιχα.

Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. 2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και:

άρθρο 3 παρ. 3 : Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε. ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

άρθρο 7 περ. ια: Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο.

άρθρο 21 παρ. 1 περ. Α: Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο θανάτου αυτού και αποδεικνύονται από δημόσιο έγγραφο προγενέστερο του θανάτου ή από ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία προ του θανάτου του κληρονομούμενου.

άρθρο 39 παρ. 1 : Η φορολογική υποχρέωση στις δωρεές και γονικές παροχές γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου.

άρθρο 40 παρ. 1 περ. γ: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου αποδοχής της δωρεάς ή της γονικής παροχής, όταν αυτή γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο.

άρθρο 41 περ. 1: Οι διατάξεις του προαναφερθέντος αρθ. 21 (περί εκπτώσεως χρεών) δεν εφαρμόζονται αναλογικά και στη φορολογία δωρεών και γονικών.

Ενόψει όλων των παραπάνω. είναι δυνατόν να ανακύψουν **οι πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις:**

α) Σύνταξη πληρεξουσίου εγγράφου για τη μεταβίβαση ακινήτου με δωρεά ή γονική παροχή ή πώληση με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα ισχύουσα και μετά το θάνατο του εντολέα θανάτος αυτού Σύνταξη οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής ή πώλησης μετά το θάνατο.

Δεδομένου ότι η σύνταξη του πληρεξουσίου εγγράφου δεν δημιουργεί υποχρέωση του κληρονομούμενου, κατά το χρόνο θανάτου του εντολέα το ακίνητο μεταβιβάζεται αιτία θανάτου

στους κληρονόμους αυτού, οι οποίοι και θα υπαχθούν κατά το χρόνο αυτό σε φόρο κληρονομιάς, χωρίς την αναγνώριση παθητικού.

Αν ο δικαιούχος της δωρεάς ή της γονικής παροχής ή της πώλησης (ανεξάρτητα αν είναι και κληρονόμος του εντολέα) προχωρήσει περαιτέρω στη σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με βάση την πληρεξουσιότητα, οφείλεται φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής ή μεταβίβασης με αντάλλαγμα αντίστοιχα.

β) Σύνταξη προσυμφώνου νομικής παροχής ή δωρεάς με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα Θάνατος: αυτού Σύνταξη οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή νομικής παροχής μετά το θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Με το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα μεταβιβάζεται στους κληρονόμους αυτού αφενός το ακίνητο και αφετέρου η εκ προσυμφώνου υποχρέωση για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση αυτή:

i) Αν εκ του προσυμφώνου δικαιούχο είναι τρίτο πρόσωπο (πλην του κληρονόμου), κατά το χρόνο θανάτου αναβάλλεται η φορολογική υποχρέωση για τους κληρονόμους και αυτή θα γεννηθεί κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, οπότε ως ενεργητικό θα δηλωθεί το ακίνητο και ως παθητικό η εκ του προσυμφώνου υποχρέωση για σύνταξη οριστικού συμβολαίου, η αξία της οποίας ισούται με την αξία του ακινήτου. Ο δωρεοδόχος ή το τέκνο θα υπαχθεί στον οικείο φόρο δωρεάς ή γονικής παροχής κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

ii) Αν ο εκ προσυμφώνου δικαιούχος είναι και κληρονόμος του θανόντος, υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, χωρίς την αναγνώριση της υποχρέωσης για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου ως παθητικού της κληρονομιάς, κατά το χρόνο θανάτου, αφού προηγείται εκ του νόμου η αιτία θανάτου κτήση. Αν βέβαια ο εκ προσυμφώνου δωρεοδόχος ή τέκνο (κληρονόμος) προχωρήσει περαιτέρω και στην κατάρτιση οριστικού συμβολαίου, εκτός του φόρου κληρονομιάς οφείλει και φόρο δωρεάς ή γονικής παροχής.

iii) Αν υπάρχουν περισσότεροι κληρονόμοι ή περισσότεροι εκ προσυμφώνου δικαιούχοι της δωρεάς ή της γονικής παροχής εφαρμόζονται αναλογικά τα προαναφερθέντα στις περιπτώσεις i και ii κατά το ποσοστό εκάστου.

γ) Σύνταξη προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή Θάνατος αυτού Σύνταξη οριστικού συμβολαίου πώλησης μετά το θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα προαναφερθέντα στην περ. β (ανάλογα αν ο εκ προσυμφώνου αγοραστής έχει και την ιδιότητα του κληρονόμου ή όχι). **Εξετάζεται όμως επιπλέον αν, μέχρι το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή, είχε καταβληθεί το τίμημα της μεταβίβασης. Οπότε διακρίνουμε:**

i) **Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, τούτο αποτελεί ενεργητικό για τον κληρονόμο είτε αυτός είναι ΕΚ προσυμφώνου αγορά της είτε όχι.**

ii) Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα πριν την τελευταία προ του θανάτου πενταετία, τούτο δεν λαμβάνεται υπόψη στην κληρονομιαία περιουσία.

iii) Αν δεν είχε εξοφληθεί το τίμημα και' (ι ΕΚ προσυμφώνου αγοραστής είναι και κληρονόμος, τούτο δεν αποτελεί φορολογητέο αντικείμενο επί της ουσίας (αφού ενεργητικό της κληρονομιάς είναι η απαίτηση του κληρονόμου κατά του εαυτού του για εξόφληση του τιμήματος και αντίστοιχα παθητικό της κληρονομιάς είναι η υποχρέωση του κληρονόμου για εξόφληση του τιμήματος στον εαυτό του).

iv) Αν δεν είχε εξοφληθεί το τίμημα και ο εκ προσυμφώνου αγοραστής δεν είναι κληρονόμος, η απαίτηση για την εξόφληση του τιμήματος αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας.

ν) Αν υπάρχουν περισσότεροι κληρονόμοι ή περισσότεροι εκ προσυμφώνου αγοραστές, εφαρμόζονται αναλογικά τα προαναφερθέντα στις περιπτώσεις i, ii, iii, iv κατά το ποσοστό εκάστου.

δ) Σύνταξη πληρεξουσίου εγγράφου για τη μεταβίβαση ακινήτου με δωρεά ή γονική παροχή ή πώληση με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα Θάνατος του εντολοδόχου.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με τη σύνταξη πληρεξουσίου εγγράφου παρέχεται απλά η εντολή για κατάρτιση ορισμένης δικαιοπραξίας, με το θάνατο του εντολοδόχου κανένα δικαίωμα ή υποχρέωση δεν μεταβιβάζεται στους κληρονόμους αυτού και συνεπώς δεν υπάρχει αντικείμενο φορολογίας.

ε) Σύνταξη προσυμφώνου γονικής παροχής ή δωρεάς με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρεοδόχου ή τέκνου Θάνατος αυτού Σύνταξη οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής μετά το θάνατο.

Με το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρεοδόχου ή του τέκνου οι κληρονόμοι αυτού αποκτούν την απαίτηση για κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, η οποία αποτελεί αντικείμενο φόρου κληρονομιάς κατά το χρόνο θανάτου και η αξία της οποίας ισούται με την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό.

Αν οι κληρονόμοι προβούν περαιτέρω στην κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, οφείλεται κατά το χρόνο αυτό ο οικείος φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής.

στ) Σύνταξη προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου αγοραστή Θάνατος αυτού Σύνταξη οριστικού συμβολαίου μετά το θάνατο.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα προαναφερθέντα στην περίπτωση ε, εξετάζεται όμως επιπλέον αν μέχρι το θάνατο του εκ προσυμφώνου αγοραστή είχε εξοφληθεί το τίμημα της μεταβίβασης, οπότε, αν υπάρχει υπόλοιπο (ή ολόκληρο) τιμήματος προς καταβολή, το ποσό τούτο ως υποχρέωση του κληρονομούμενου μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του και αποτελεί παθητικό της κληρονομιάς (εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του από τους κληρονόμους).

Τα παραπάνω θέτουμε υπόψη σας. και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη Εφαρμογή τους στις ανάλογες περιπτώσεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, βάσει της με αριθ./04-09-2017 εντολής του Προϊσταμένου της, στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ-/2012) του κληρονομούμενου , ΑΦΜ , που απεβίωσε την 14/05/2012, αφήνοντας εκ διαθήκης

κληρονόμους (...../20-09-2016 αριθμός πρακτικού δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης Ειρηνοδικείου Λάρισας) κοινά και εξ ίσου τον προσφεύγουσα και την, ΑΦΜ:, σύζυγο του προσφεύγοντος, οι οποίοι υπέβαλαν από κοινού την αριθ. /20-06-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο προέκυψε ότι ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία πραγματοποίησε εκποιήσεις – πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, το τμήμα των οποίων (αντικειμενική αξία), όπως προκύπτει από τα συμβόλαια πώλησης, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 771.108,11€ (μερίδα έκαστου κληρονόμου 771.108,11€/2=385.554,06€).

Επειδή, επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία με προσύμφωνα αγοροπωλησίας συμβολαιογράφου ΛΑΡΙΣΑΣ μεταβίβασε ακίνητά του, και είχε καταβληθεί το τμήμα της μεταβίβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν.2961/2011 και της ΠΟΛ.1122/2004, **ορθώς** ο έλεγχος έκρινε ότι ως τμήμα των ως άνω μεταβιβάσεων, που έπρεπε να αναγραφεί στην δήλωση κληρονομιάς και να φορολογηθεί ,είναι η αντικειμενική αξία των εν λόγω ακινήτων και όχι το δηλωθέν καταβληθέν τμήμα. Συγκεκριμένα, ως τμήμα για τα α/α 8, 11 και 13 δικαιώματα της υποβληθείσας δήλωσης ο έλεγχος έλαβε τα ποσά των 352.500,29€, 441.741,22€ και 143.015,61€ ενώ ο προσφεύγων είχε δηλώσει αντίστοιχα 33.500,00€, 15.000,00€ και 15.000,00€,

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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς η Διοίκηση υποχρεούται, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή αποδείξεις, δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι μέρος του ποσού των 385.554,06€ που αντιστοιχεί στη μερίδα του από την αντικειμενική αξία των πωλήσεων με οριστικά συμβόλαια εντός της τελευταίας πενταετίας το είχε χρησιμοποιήσει ο θανών για τη συντήρησή του, για εξόφληση φόρων και δανειακών υποχρεώσεων. Συνεπώς ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/01/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

Χρονολογία Φορολογίας 2012

Οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς	502.924,52 ευρώ
Πρόσθετος φόρος	70.409,43 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	573.333,95 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση.