

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Θεσσαλονίκη 4-7-2017

Αριθμ. Αποφ.: 1370

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.thess@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.Τη με ημερομηνία κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου , Τ.Κ., κατά της με αριθμ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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 υπ' αρ. **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 1.744,34€ κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 43/2017 δήλωσης φόρου δωρεάς.(αρ. φακέλου Ζ-..../2017).

Με την υπ' αριθμ./2017 (αρ.φακ. Ζ-...../2017) δήλωση φόρου δωρεάς, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. δηλώθηκε από τη δωρήτρια, του και τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο, του Δημοσθένη με ΑΦΜ:, η παραίτηση - δωρεά εκ μέρους της πρώτης του δικαιώματος της επικαρπίας επί μίας κατοικίας (μεζονέτας) υπό στοιχείο 2 που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή αγροκτήματος Αλεξανδρούπολης, στη θέση, με αριθμό τεμαχίου, υπέρ του προσφεύγοντα.

Το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας της κατοικίας για την οποία επιβλήθηκε φόρος δωρεάς, περιήλθε στη δωρήτρια με την από/2016 ιδιόγραφη διαθήκη της αποβιώσασας κόρης της,, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ./2017 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Ο προσφεύγων τελούσε σε σχέση συμβίωσης με την αποβιώσασα , η οποία επικυρώθηκε με το υπ' αριθμ..2016 σύμφωνο συμβίωσης του συμβολαιογράφου , βάσει των διατάξεων του Ν.4356/2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. 2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με το σύμφωνο συμβίωσης, το οποίο καταρτίστηκε βάσει των διατάξεων του Ν.4356/2015 αναγνωρίζονται οικογενειακοί δεσμοί μεταξύ των μερών. Σε περίπτωση λύσης του συμφώνου συμβίωσης λόγω θανάτου ενός εκ των συμβίων, ως προς το κληρονομικό δικαίωμα εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα που αφορούν τους συζύγους.
2. Δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες προϋποθέσεις για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (σύνταξη έκθεσης ελέγχου) με συνέπεια αυτή να καταστεί ακυρωτέα. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

3. 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 το άρθρο 5 του ίδιου Νόμου «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1α του Ν. 2961/2001 «Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

- α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ.1 του Ν.2961/2001 «Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 – κατάταξη φορολογουμένων – φορολογικές κλίμακες. «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4356/2015 «1.Στις προσωπικές σχέσεις των μερών του συμφώνου μεταξύ τους εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για τις σχέσεις των συζύγων από το γάμο, εφόσον δεν υπάρχει διαφορετική ειδική ρύθμιση στον παρόντα ή άλλο νόμο.

2. Στις μη προσωπικές σχέσεις των μερών μεταξύ τους εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για τις σχέσεις των συζύγων από το γάμο, εκτός αν τα μέρη τις ρυθμίσουν διαφορετικά κατά τη σύναψη του συμφώνου με βάση τις αρχές της ισότητας και της αλληλεγγύης. Τα μέρη δεν μπορούν να παραιτηθούν από την αξίωση συμμετοχής στα αποκτήματα πριν από τη γέννησή της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1462 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 του Ν.4356/2015 «Οι συγγενείς εξ αίματος του ενός από τους συζύγους είναι συγγενείς εξ αγχιστείας του άλλου στην ίδια γραμμή και στον ίδιο βαθμό. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση του συμφώνου συμβίωσης. Η συγγένεια εξ αγχιστείας εξακολουθεί να υπάρχει και μετά τη λύση ή την ακύρωση του γάμου ή του συμφώνου συμβίωσης από το οποίο δημιουργήθηκε.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1463 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 του Ν.4356/2015 «Η συγγένεια του προσώπου με τη μητέρα του και τους συγγενείς της συνάγεται από τη γέννηση. Η συγγένεια με τον πατέρα και τους συγγενείς του συνάγεται από το γάμο ή το σύμφωνο συμβίωσης της μητέρας με τον πατέρα ή ιδρύεται με την αναγνώριση, εκούσια ή δικαστική.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του Ν.2961/2001 «Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

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			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με το υπ' αριθμ. σύμφωνο συμβίωσης μεταξύ του προσφεύγοντα και της, κόρης της δωρήτριας, συμφωνήθηκε στο άρθρο 8 ότι «σε όσα θέματα δεν ρυθμίζονται διαφορετικά στο παρόν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.4356/2015 και άλλες διατάξεις στις οποίες ο νόμος αυτός παραπέμπει...».
- Με την από ιδιόγραφη διαθήκη της αποβιώσας, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ.2017 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, η κληρονομούμενη κατέστησε κληρονόμο μεταξύ άλλων τον συμβίο της, του και τη μητέρα της
- Με την υπ' αριθμ. .../17 (Ζ-...../17) δήλωση φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. η δωρήτρια,, παραιτήθηκε του δικαιώματος επικαρπίας μίας κατοικίας (μεζονέτας), την οποία είχε κληρονομήσει εκ διαθήκης από την κόρη της, υπέρ του ψιλού κυρίου αυτής, που αποτελεί το δωρεοδόχο. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης επιβλήθηκε φόρος δωρεάς, κατατάσσοντας τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο στην κατηγορία Γ' – εξωτικό.

Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι, μετά την ψήφιση του Ν. 4356/2015 ο οποίος τροποποίησε τις διατάξεις των άρθρων 1462 και 1463 του Αστικού Κώδικα οι σχέσεις συγγένειας εξ' αχιστείας προσδιορίζονται όχι μόνο από το γάμο αλλά και από το σύμφωνο συμβίωσης. Κατά συνέπεια, ο παραπάνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός και ο προσφεύγων να φορολογηθεί με την κλίμακα Β΄.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 «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 [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο].

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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διοικητικού προσδιορισμού φόρου, δηλαδή ο φόρος προσδιορίστηκε με βάση τα παρασχεθέντα από τον υπόχρεο στοιχεία στη δήλωσή του, δεν προβλέπεται διαδικασία σύνταξης έκθεσης ελέγχου, ούτε κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης**2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και τη φορολόγησή του με κατάταξη αυτού στην κατηγορία Β' του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001.

Αξία δήλωσης φόρου δωρεάς σύμφωνα με την /.....2017 (Ζ-...../17) δήλωση φόρου δωρεάς: 14.721,70 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. /.....2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς

Κύριος Φόρος	0,00 €
---------------------	---------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.