



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4-7-2017

Αριθμ. Αποφ.: 1369

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 κατάθεσης ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . . του ... με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου, τ.κ. ..., κατά της από ...2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς και του υπ'αριθμ. .../....2017 υπομνήματος κατά του

υπ' αριθμ. .../2017 πιστοποιητικού – βεβαίωσης του άρθρου 105 του Ν.2961, περί καταβολής του αναλογούντος φόρου προκειμένου να μεταβιβαστεί ένα εκ των κληρονομιαίων ακινήτων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού και του ως άνω πιστοποιητικού των οποίων 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 ...-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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την από-2017 **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος κληρονομιάς ποσού 17.604,00€ κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. .../.../....-2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς.(αρ. φακέλου Θ...../2016).
- Κατόπιν αίτησης του προσφεύγοντα εκδόθηκε το υπ' αριθμ./....-2017 πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 που βεβαιώνει την καταβολή του αναλογικού φόρου κληρονομιάς προκειμένου να μεταβιβαστεί ένα εκ των κληρονομιαίων ακινήτων.

Με την υπ' αριθμ. .../2017 (αρ.φακ. Θ-..../2016) δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ... δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα, ... του ... με ΑΦΜ: ..., κληρονόμο της αποβιώσας σύμβιας του, . . του ... με ΑΦΜ: ..., δυνάμει της από ...-2016 ιδιόγραφης διαθήκης της που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ. .../2017 πρακτικό του Ειρηνοδικείου ...: **α)**ποσοστό 50% της επικαρπίας γραφείου 2^{ου} ορόφου, με εσωτερική αρίθμηση Β3 που βρίσκεται επί της οδού &, εντός του υπ' αριθμ. ... Ο.Τ. στην ... **β)**το δικαίωμα ψιλής κυριότητας κατοικίας (μεζονέτας) υπό στοιχείο 2 που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή αγροκτήματος, στη θέση «....» με αριθμό τεμαχίου «...», συνολικού εμβαδού 114,24 τ.μ. πλέον ημιυπαίθριου χώρου εμβαδού 14,04 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του αγρού 165,73 τοις χιλίοις και **γ)**ποσοστό 33,34% εξ' αδιαιρέτου επιβατικού αυτοκινήτου μάρκας BMW με αριθμό κυκλοφορίας χρώματος μαύρο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της από ...2017 (Θ-..../16) προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς και την ανάκληση του υπ' αριθμ. .../2017 πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Ν. 2961/01 και την επιστροφή του καταβληθέντος αναλογικού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα προσδιορίστηκε ο φόρος κληρονομίας κατατάσσοντας τον προσφεύγοντα κληρονόμο στην κλίμακα Γ' του άρθρου 29 του ν. 2961/01 (εξωτικό) και όχι στην κλίμακα Α', καθώς με τη σύναψη του υπ' αριθμ./2016 συμφώνου συμβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4356/2015, αναγνωρίζονται οικογενειακοί δεσμοί μεταξύ των μερών, κατά συνέπεια εφαρμόζονται οι διατάξεις του Α.Κ σχετικά με το κληρονομικό δικαίωμα. Παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αλληλεγγύης.
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 χρηστής διοίκησης.
3. Η έκδοση του υπ' αριθμ./....2017 πιστοποιητικού θα πρέπει να ανακληθεί, δεδομένου ότι ο προσφεύγων υποχρεώθηκε στην καταβολή αναλογικού φόρου της προσβαλλόμενης πράξης, προκειμένου να μεταβιβάσει κληρονομιαίο ακίνητο.

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.

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 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 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 8 του Ν. 4356/2016 «Ως προς το κληρονομικό δικαίωμα των μερών του συμφώνου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα που αφορούν τους συζύγους. Κατά την κατάρτιση του Συμφώνου το κάθε μέρος μπορεί να παραιτηθεί από το δικαίωμά του στη νόμιμη μοίρα.»

Επειδή, σχετικά με το εξ αδιαθέτου κληρονομικό δικαίωμα του επιζώντος συμβίου, το άρθρο 8 εδ. α' του Ν 4356/2015 ορίζει ότι ως προς το κληρονομικό δικαίωμα των μερών του συμφώνου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα που αφορούν τους συζύγους. Σύμφωνα δε με τις κατά παραπομπή εφαρμοζόμενες διατάξεις του ΑΚ, ο σύμβιος που επιζεί συντρέχει ως κληρονόμος με τους συγγενείς της πρώτης τάξης στο τέταρτο (1/4) της κληρονομίας, ενώ με τους συγγενείς των άλλων τάξεων στο μισό (1/2) της κληρονομίας (ΑΚ 1820 εδ. α'). Αν δεν υπάρχουν καθόλου συγγενείς πρώτης, δεύτερης, τρίτης και τέταρτης τάξης, ο επιζών σύμβιος καλείται στην πέμπτη τάξη ως μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος και παίρνει ολόκληρη την κληρονομία (ΑΚ 1821).

Περαιτέρω, η γενική νομοθετική παραπομπή του άρθρου 8 εδ. α' του Ν 4356/2015 σε ανάλογη εφαρμογή των κληρονομικού δικαίου διατάξεων του Αστικού Κώδικα που αφορούν τους συζύγους καταλαμβάνει και τις διατάξεις των άρθρων 1785, 1840-1842 και 1860 ΑΚ. Η παραπομπή αυτή έχει το νόημα ότι, **όπου ο Αστικός Κώδικας αναφέρεται στον «σύζυγο», η ρύθμιση καλύπτει πλέον κατ' αναλογία και τον σύμβιο.»** (Κληρονομικού δικαίου συνέπειες από το νέο σύμφωνο συμβίωσης (Ν 4356/2015)

Άρθρο του Κίμωνα Σαϊτάκη, Δικηγόρου, Διδάκτορα Νομικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών, δημοσιευμένο σε ΕφΑΔ 2015,947 επ.)

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 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			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με το υπ' αριθμ.-/....-2016 σύμφωνο συμβίωσης μεταξύ του προσφεύγοντα . . και της . . συμφωνήθηκε στο άρθρο 6 ότι «σε περίπτωση λύσης του συμφώνου συμβίωσης λόγω θανάτου, αυτός που επιζεί έχει κληρονομικό δικαίωμα για το οποίο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Α.Κ. που αφορούν τους συζύγους.»
- Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 (Θ..../2016) δήλωση φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε φόρος κληρονομιάς, κατατάσσοντας τον προσφεύγοντα στην κατηγορία Γ' – εξωτικό.

Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι, μετά την ψήφιση του Ν. 4356/2015, σε ό,τι αφορά το κληρονομικό δίκαιο, όπου στις διατάξεις του αστικού κώδικα αναφέρεται η έννοια του συζύγου αυτή καταλαμβάνει και τους συμβίους. Κατά συνέπεια, ο παραπάνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός και ο προσφεύγων να φορολογηθεί με την κλίμακα Α, ως σύζυγος

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 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.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ.1 του Ν.2961/2001 «*Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 82, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, να χορηγεί σε αυτόν πιστοποιητικό, στο οποίο να φαίνεται η υποβολή της φορολογικής δήλωσης καθώς και η ολική ή μερική εκπλήρωση των υποχρεώσεων του ή η απαλλαγή του από αυτές για λόγους που αναφέρονται στο νόμο ή ότι το Δημόσιο εξέπεσε του δικαιώματος του για την επιβολή φόρου λόγω παραγραφής».*

Επειδή, η χορήγηση του προαναφερθέντος πιστοποιητικού είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τη μεταβίβαση κληρονομηθέντος ακινήτου, ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, σε ό, τι αφορά τον καταβληθέντα αναλογικό φόρο, ισχύουν οι διατάξεις περί αξίωσης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, εφόσον με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός περί φορολόγησής του με την Α' κλίμακα και ως εκ τούτου μηδενίζεται το σύνολο του προκύψαντος, με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, φόρου.

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 Α'

του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001.

**Αξία κληρονομικής μερίδας σύμφωνα με την/17 (Θ-.../16) δήλωση φόρου κληρονομιάς :
86.678,72 €**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../....-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

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.