



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/3/2017

Αριθμός απόφασης: 836

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της . . του, με ΑΦΜ, κατοίκου . ., Τ.Κ., κατά της με αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από/2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στη μερίδα του αποβιώσαντος ποσό 18.748,33 € (οφειλόμενη διαφορά φόρου 8.521,97 € + προσαυξήσεις (120%) 10.226,36 €) για το έτος 2004, με συνυπόχρεες τις αδελφές του – ... και και την μητέρα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν.2961/2001, τις διατάξεις του άρθρου 4 Ν.2961/2001, τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013)

Δυνάμει της με αρ./....-/.....-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων του κληρονομούμενου, ο οποίος απεβίωσε στις/2004 και άφησε κληρονόμους τους πλησιέστερους συγγενείς του, ήτοι την σύζυγό του . ., τις κόρες του . – . . και . . και τον γιο του . . Βάσει της υπ' αριθμ./2004 ιδióγραφης διαθήκης του κληρονομούμενου, που δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο στις/2004, ο ανωτέρω κληρονομούμενος άφησε διάφορα ακίνητα, τα οποία, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της από/2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δεν δηλώθηκαν και συγκεκριμένα στον γιο του . . : α) αγροτεμάχιο θέση «.» έκτασης 3.000,00 τ.μ., β) αγροτεμάχιο θέση «.....» έκτασης 1500,00 τ.μ. $X1/3 = 500,00$ τ.μ. και γ) αγροτεμάχιο θέση «.....» έκτασης 1000,00 τ.μ.. Σύμφωνα με τις με αρ./2004, ..-/2005, .../2007 και/2007 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, που υποβλήθηκαν στην πρώην . Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε η αξία των κληρονομιών ακινήτων του κληρονόμου . . Ο . . απεβίωσε στις/2014 αφήνοντας κληρονόμους και συνυπόχρεες για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς, τις αδελφές του . – . . και και την μητέρα του

Η προσφεύγουσα, ως υπόχρεη για την καταβολή του φόρου του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η προσβαλλόμενη πράξη συμπεριέλαβε στην κληρονομητέα περιουσία του κληρονομούμενου . ., το ακίνητο στη θέση «..... .», παρότι τούτο δεν συμπεριλαμβάνεται σ' αυτήν και δεν υπήρξε ποτέ κληρονομαίο ακίνητο, αλλά ρυθμίστηκε με την αριθ./2005 απόφαση του Ειρηνοδικείου, που επικύρωσε ανώμαλη δικαιοπραξία δωρεάς εν ζωή στο πρόσωπό του και τις σχετικές δηλώσεις στην Δ.Ο.Υ. (..../2005,/2005,/2005 και/2005). Συγκεκριμένα :

- Το εν λόγω ακίνητο φέρει αριθμό κτηματολογίου της διανομής του αγροκτήματος, περιλαμβάνεται στον αριθ./1972 παραχωρητήριο τίτλο της Διεύθυνσης Γεωργίας Νομαρχίας συνολικής έκτασης 10.304 τ.μ.

- Με το από-1987 ιδιωτικό συμφωνητικό ανωμάλου δικαιοπραξίας γονικής παροχής και δωρεάς εν ζωή, ο κτήτωρ του ακινήτου . . , κατέστησε αυτό σε δύο τμήματα εμβαδού **5.000 μ² και 5304 μ²** το καθένα και :
 1. μεταβίβασε λόγω γονικής παροχής το διαιρετό τμήμα των **5000 μ³** σε καθένα από τα τέκνα του ως εξής : α) στον . . ποσοστό 1500/5000, β) στην . . (προσφεύγουσα) ποσοστό 1500/5000 και γ) στην . . ποσοστό 2000/5000
 2. μεταβίβασε το έτερο διαιρετό τμήμα των 5304 μ² ως εξής : α) στον . . ποσοστό 1500/5304, β) στην . . (προσφεύγουσα) ποσοστό 1500/5304 και γ) στην . . ποσοστό 1000/5304 λόγω γονικής παροχής και β) στην . συζ. θυγ ποσοστό 1304/5304 λόγω δωρεάς εν ζωή.
- Η ως άνω καταρτισθείσα στις-**1987** ανώμαλη δικαιοπραξία μεταβίβασης των προαναφερομένων τμημάτων επικυρώθηκε από το Ειρηνοδικείο με την αριθ./**2005** απόφαση που μεταγράφηκε στα βιβλία μεταγραφών του Υποθ/κείου στον τόμο 2005 και α.α. 34 και ως εκ τούτου αποκτήθηκε η κυριότητα και στα δύο τμήματα όπως παραπάνω αναφέρεται. Υποβλήθηκαν σχετικά οι με αριθ./2005,...../2005,..../2005 και/2005 Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ.
- Με το αριθ...../26-3-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβ/φου, . . , οι : α) . . (ποσοστό 1500/5000, β) . . (προσφεύγουσα) (ποσοστό 1500/5000) και γ) . . (ποσοστό 2000/5000) μεταβίβασαν λόγω πωλήσεως το τμήμα των 5000 μ² στους . . και . . και χορηγήθηκαν και τα πιστοποιητικά της Δ.Ο.Υ με αριθ. /20-3-2007
- Με το αριθ./.....-2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβ/φου, . . , οι : α) . . (ποσοστό 1500/5304, β) . . (προσφεύγουσα) (ποσοστό 1500/5304) και γ) . . (ποσοστό 1000/5304) και δ) . -. ποσοστό 1304/5304 μεταβίβασαν λόγω πωλήσεως το τμήμα των 5304 μ² στην Α.Ε. με την επωνυμία «..... ..» και υποβλήθηκε η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης αριθ./.....-2008.

Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει την με αριθμό/2005 απόφαση του ειρηνοδικείου, το με αρ./.....-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, . . και το με αριθ./.....-2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου ., . .

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο

εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 της περίπτωσης Δ της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 («Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, περαιτέρω με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών στις μεταβατικές διατάξεις του ως άνω νόμου διευκρινίζεται ότι ως νέο στοιχείο θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., με τον οποίο προσδιορίστηκε η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων του . ., επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένη τη με αριθμό/2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπωθούν εγγράφως οι απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω. Η προθεσμία των είκοσι ημερών παρήλθε άπρακτη και ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη της οριστικής πράξης, ο δε φόρος που προέκυψε βεβαιώθηκε οριστικά.

Επειδή στο άρθρου 4 του Ν.2961/2001 «Κώδικας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών» ορίζεται ότι : «*Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του*

δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.».

Επειδή, ο κληρονομούμενος . . δεν κατείχε το υπ' αριθμ. αγροτεμάχιο (Μεγάλο) κατά την ημερομηνία θανάτου του, όπως προκύπτει από την με αρ./2005 απόφαση του Ειρηνοδικείου με την οποία επικυρώθηκε η καταρτισθείσα με το από .../1987 ιδιωτικό συμφωνητικό ανώμαλη δικαιοπραξία γονικής παροχής και δωρεάς ακινήτου, μεταξύ του αποβιώσαντος . ., των τέκνων του και της συζύγου του, αντίστοιχα. Συνεπώς, δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί το εν λόγω ακίνητο στη δήλωση φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου, όπως ορθώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή όμως δεν είχε προσκομισθεί από τον η με αρ. .../2005 (Ζ .../2005) δήλωση γονικής παροχής, προκειμένου να λάβει γνώση η φορολογική αρχή και να προσδιοριστεί ορθώς η φορολογητέα αξία των κληρονομιών ακινήτων.

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι : « Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το άρθρο 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.»

Επειδή, στο άρθρο 39 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία δωρεάς με ιδιωτικό έγγραφο (ανώμαλη δικαιοπραξία), η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης.»

Εφόσον λοιπόν ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επήλθε με την υποβολή της οικείας δήλωσης γονικής παροχής, λόγω επικύρωσης της καταρτισθείσας με το από/1987 ιδιωτικό συμφωνητικό ανωμάλου δικαιοπραξίας γονικής παροχής και δωρεάς ακινήτου μετά το θάνατο του κληρονομούμενου . ., η με αρ./2005 γονική παροχή δεν συνυπολογίζεται στη κληρονομιαιία αξία των ακινήτων, ως προγενέστερη, αλλά θα συνυπολογιστεί σε αυτήν η κληρονομική μερίδα του, όπως αυτή προκύπτει από την παρούσα απόφαση.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν είχε λάβει γνώση της με αρ. Ζ/2005 δήλωση γονικής παροχής, διότι δεν είχε προσκομισθεί από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, αλλά της γνωστοποιήθηκε με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Επομένως, στα

πλαίσια της παρούσας διαδικασίας, λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά και νομικά ζητήματα της υπόθεσης, καθώς και τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα ως νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από την φορολογική αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη προσκόμισής τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της . . του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αρ.-/.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ως εξής :

..... (Ημερομηνία θανάτου2004)

Κληρονόμος (γιος)

Σύνολο κληρονομικής μερίδας με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομιάς : 173.189,76 €

Αδήλωτα ακίνητα : Αγροτεμάχιο θέση «.....» αντικειμενικής αξίας 7.335,00 €

Αγροτεμάχιο θέση «.....» αντικειμενικής αξίας 14.670,00 €

ΣΥΝΟΛΟ 95.194,76 €

Εκκαθάριση με βάση το άρθρο 12 παρ. 5 του Ν.3091/2002 (ΦΕΚ 330 Τ Α' /24-12-2002)

Κληρονομαία Αξία	Κλίμακα	Φόρος
60.000,00	-	2.000,00
135.194,76	10%	13.519,48
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		15.519,48

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ
Φορολογητέα αξία	138.467,02	138.467,02	138.467,02
Αντικειμενική αξία μη δηλωθέντων		66.015,00	22.005,00

Ακινήτων			
Προγενέστερες Δωρεές – Γονικές Παροχές	34.722,74	34.722,74	34.722,74
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	173.189,76	239.204,76	195.194,76
Υπολογισμός Αναλογούντος Φόρου	13.318,98	21.840,95	15.519,48
Μείον φόρος βάσει δήλωσης		13.318,98	13.318,98
Αναλογούν φόρος		8.521,97	2.200,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		10.226,36	2.640,60
Σύνολο φόρου	13.318,98	18.748,33	4.841,10

ΗΤΟΙ 4.841,10 X 1/3 = 1.613,70 € ΕΚΑΣΤΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ