



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/02/2017

Αριθμός απόφασης: 409

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. 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 με **ημερομηνία κατάθεσης**και με **αριθμό πρωτοκόλλου****ενδικοφανή προσφυγή** τηςκατά της **υπ' αρ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση.**

5. Το **υπ'αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα** της προσφεύγουσας.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.....**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με **αριθμό πρωτοκόλλου****ενδικοφανούς προσφυγής** της....., 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 αριθμόπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκ 36.761,03 €, αναφορικά με την υπ' αρ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου.....).

Με την ανωτέρω δήλωση, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ....., δηλώθηκε, μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα(κόρη), τον(εγγονός) και την(εγγονή), ως κληρονόμους του αποβιώσαντος κατά την 16-05-2015....., δυνάμει της από 12-03-2014 ιδιόγραφης διαθήκης του, που δημοσιεύτηκε με το υπ'αρ.πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, κατ' επικαρπία από τηνκαι κατά ψιλή κυριότητα από τον(1/2 εξ αδιαιρέτου) και την(1/2 εξ αδιαιρέτου) ποσοστό 59,821413% εξ αδιαιρέτου τετραώροφης οικοδομής, αποτελούμενης από ισόγειο και τρεις ορόφους, κτισμένης σε οικόπεδο εμβαδού 352 τ.μ. στο ΟΤ 24, επί των οδών

Κατά τον υπολογισμό της αξίας των οριζόντιων ιδιοκτησιών της ανωτέρω οικοδομής, με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τον μειωτικό συντελεστή συνιδιοκτησίας 0,90, επικαλούμενη την ΠΟΛ. 1149/1994, σύμφωνα με την οποία, δεν εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα, υποστηρίζοντας δηλαδή ότι ο μειωτικός συντελεστής εφαρμόζεται στην πλήρη ή στην ψιλή κυριότητα.

Η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, καθώς και ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς, βάσει του Ν. 3842/1020 (α' κατηγορία), προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης ως κάτωθι:

υπ' αρ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει εκκαθάρισης του φόρου από τη φορολογική αρχή
Αξία ενεργητικού	759.566,77 €
- Αξία παθητικού	558,37 €
Φορολογητέα αξία	759.008,40 €
Προγενέστερη γονική παροχή	71.179,64 €
Σύνολο φορολογητέας αξίας	830.188,04 €
Φόρος κληρονομιάς	39.518,80 €
- Φόρος προγενέστερης γονικής παροχής	2.757,77 €
Υπόλοιπο φόρου κληρονομιάς	36.761,03 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.....υποστηρίζοντας ότι **κακώς δεν εφαρμόστηκε κατά τον**

προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της επίμαχης οικοδομής μειωτικός συντελεστής συνιδιοκτησίας 0,90, καθόσον με την υπό κρίση κληρονομιά του θανόντα στις 16-05-2015κληρονόμησε ποσοστό 59,82% κατ'επικαρπία επί της επίμαχης οικοδομής, κατέχοντας ήδη επ' αυτής ποσοστό 27,67% εξ αδιαιρέτου κατά πλήρη κυριότητα. Κατά συνέπεια, είναι συνιδιοκτήτρια του εν λόγω ακινήτου.

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».*

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου, αναφορικά με την αντικειμενική αξία των ακινήτων, ορίζει ότι : *«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών...».*

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 25 της ΠΟΛ. 1149/1994 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : *«Εάν ένα ακίνητο ανήκει κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα σε περισσότερα από ένα πρόσωπα (συνιδιοκτησία) εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής. Η συνιδιοκτησία πρέπει να υπάρχει στο πρόσωπο του υπόχρεου σε φόρο. Δεν εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας όταν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ή γίνεται μόνος κύριος του όλου ακινήτου, καθώς και σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Δεν εφαρμόζεται ομοίως συντελεστής συνιδιοκτησίας και στην περίπτωση κάθετης ή οριζόντιας ιδιοκτησίας, ως προς τη συνιδιοκτησία στο οικόπεδο».*

Επειδή, το 25 παρ. 14 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) ορίζει την ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία θανάτου κτηθέντων κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/κληρονόμους της Α' κατηγορίας, μεταξύ αυτών του τέκνου και των εγγονιών του κληρονομούμενου:

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, το ανωτέρω άρθρο ορίζει επίσης ότι οι διατάξεις του εφαρμόζονται στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δη από τις 23-04-2010.

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «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. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, όπως αυτά προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου,

➤ Η προσφεύγουσα με την υπ'αρ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε, μετ' άλλων κληρονόμων του αποβιώσαντος στις 16-05-2015δήλωσε στην κληρονομική της μερίδα, ποσοστό 59,821413% εξ αδιαιρέτου κατ' επικαρπία από οικοδομή κείμενη επί των οδών..... Την ψιλή κυριότητα του ίδιου ως άνω ποσοστού (59,821413% εξ αδιαιρέτου) δήλωσαν, με την ίδια δήλωση φόρου κληρονομιάς, κατά ½ έκαστος, οιΗ προσφεύγουσα κατά τον χρόνο φορολογίας, δη τον χρόνο θανάτου στις 16-05-2015, δεν είχε συμπληρώσει το 50^ο έτος της ηλικίας της (καθότι γεννηθείσα στις 17-08-1965), με αποτέλεσμα η επικαρπία να υπολογίζεται σε ποσοστό 5/10, και η ψιλή κυριότητα στο υπόλοιπο 5/10.

➤ Η αξία των οριζόντιων ιδιοκτησιών της υπό κρίση οικοδομής υπολογίστηκε, αντικειμενικώς, για τους μεν ψιλούς κυρίους με την εφαρμογή μειωτικού συντελεστή συνιδιοκτησίας επί του ποσοστού 5/10 της συνολικής αξίας, και ανήλθε σε 662.204,70 €, δη σε 331.102,35 € για τον καθένα εξ αυτών. Κατά τον υπολογισμό της αξίας του ποσοστού 5/10 της επικαρπώτριας επί του ίδιου ακινήτου δεν εφαρμόστηκε μειωτικός συντελεστής συνιδιοκτησίας και η αξία προσδιορίστηκε σε 735.783,02€.

➤ Η συνολική αξία του ενεργητικού της προσφεύγουσας ανήλθε σε 759.566,77 € (καθώς

κληρονόμησε επιπλέον εξ αδιαιρέτου ποσοστό 12,5% επί αγρού στοΚατά το χρόνο θανάτου, η προσφεύγουσα ήταν ήδη συνιδιοκτήτης της επίμαχης οικοδομής, με ποσοστό 27,67% εξ αδιαιρέτου κατά πλήρη κυριότητα, ενώ με την επαγωγή της κληρονομιάς δεν έγινε πλήρης κύριος επί του ακινήτου, παρά απέκτησε εμπράγματα δικαιώματα επ'αυτού σε ποσοστό 87,49% (επικαρπία κατά ποσοστό 59,82% και πλήρη κυριότητα κατά ποσοστό 27,67%).

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται απλώς για διαχωρισμό της επικαρπίας (κατά 100%) από την ψιλή κυριότητα, αλλά για συγκυριότητα καταρχήν της προσφεύγουσας που κατέχει ποσοστό 27,67% πλήρους κυριότητας με τους....., που κατέχουν έκαστος ποσοστό 29,91% ψιλής κυριότητας. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή όφειλε να συνυπολογίσει και κατά τον προσδιορισμό της αξίας της επικαρπίας (ποσοστό 5/10) ποσοστού 59,821413% εξ αδιαιρέτου επί της ως άνω οικοδομής μειωτικό συντελεστή συνιδιοκτησίας, συμφώνως με την ΠΟΛ. 1149/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δικαιούται του μειωτικού συντελεστή συνιδιοκτησίας 0,90 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής τηςκαι την τροποποίηση της υπ' αρ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που αφορά την υπ' αρ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου.....) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ως κάτωθι:

υπ' αρ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Αξία επικαρπίας (5/10) ποσοστού 59,821413% εξ αδιαιρέτου οικοδομής επί των οδών	(χωρίς 0,90) 735.783,02	(με 0,90) 662.204,70	73.578,32
Αξία υπόλοιπου ενεργητικού της κληρονομικής μερίδας της	23.783,85	23.783,85	0,00
Συνολική αξία ενεργητικού	759.566,77	685.988,55	73.578,22

- Αξία παθητικού (685.988,55/2.040.497,32 x 1.500,00)	558,37	504,28	-54,09
Φορολογητέα αξία	759.008,40	685.484,27	73.524,13
Προγενέστερη γονική παροχή	71.179,64	71.179,64	0,00
Σύνολο φορολογητέας αξίας	830.188,04	756.663,91	73.524,13
Φόρος κληρονομιάς	39.518,80	32.166,39	7.352,41
- Φόρος προγενέστερης γονικής παροχής	2.757,77	2.757,77	0,00
Υπόλοιπο φόρου κληρονομιάς	36.761,03	29.408,62	7.352,41

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης	
Φόρος κληρονομιάς	29.408,62 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α. α.

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.