



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 17/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3484

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ....., κατοίκουκατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Η διαφορά φόρου προέκυψε με βάση την υποβολή της υπ. αρ. δήλωσης φόρου κληρονομιάς λόγω θανάτου της την 23/6/2015 όπου ο προσφεύγων δήλωσε α) το 50% εξ αδιαιρέτου οριζόντιας ιδιοκτησίας καταστήματος ισογείου επιφάνειας ...τ. μ και ποσοστού συν/σίας 250/οοο στο οποίο ανήκει κατ αποκλειστική χρήση ως παράρτημα τμήμα του ισογείου επιφάνειας 7,26 τ. μ ευρισκόμενο επί οικοπέδουτ. μ της οδού..... αντικειμενικής αξίας 483.032,46€ .β) ποσοστό 100% οριζόντιας ιδιοκτησίας –διαμερίσματος του Δ ορόφου επιφάνειαςτ. μ και ποσοστού συν/σίας 150/οοο στο οποίο ανήκουν κατ αποκλειστική χρήση μία αποθήκη δώματος επιφάνειαςτ. μ ,άλλη αποθήκη δώματοςτ. μ και έμπροσθεν των δύο αποθηκών τμήμα δώματος τ. μ επί οικοπέδου ...τ. μ της οδού..... αντικειμενικής αξίας 416.454,44€ .γ) το 50% εξ αδιαιρέτου οριζόντιας ιδιοκτησίας διαμερίσματος Ε ορόφου επιφάνειαςτ.μ και ποσοστού συν/σίας 125/οοο στο οποίο ανήκουν κατά αποκλειστική χρήση μία αποθήκη δώματος επιφάνειαςτ. μ προ της αποθήκης αυτής τμήμα δώματος επιφάνειας 4 τ.μ επί οικοπέδουτ. μ της οδού... αντικειμενικής αξίας 146.973,36€ .δ) ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου ενός αγροτεμαχίουτ.μ στο οποίο υπάρχει ερειπωμένη και άνευ στέγης διώροφη οικία που βρίσκεται στη θέσητου δήμουδηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 13.618,17€,ε) ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου εκτάσεωςτ. μ που βρίσκεται στη θέσητου δήμουεπί αγροτικής οδού δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 1.775,44€.

Δηλώθηκε αξία επίπλων και σκευών 1/30 ποσού 19.890€.

Η δηλωθείσα αξία του συνόλου της κληρονομιάς ανέρχεται στο ποσό του 1.081.743,87 € και ο αναλογών φόρος στο ποσό των **64.524,38 €**. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ'αριθ./2-06-2016 Πράξης Διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα αυθημερόν.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ 10 Ν 3842/2010
2. Αιτείται απαλλαγή από τον αντίστοιχο φόρο κληρονομιάς λόγω απόκτησης κατοικίας .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής

υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,5 Ν 2961/2001 η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αιτία θανάτου υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς για την καταβολή του οποίου υπόχρεοι είναι οι δικαιούχοι της κτήσης φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ 1 του Ν 2961/2001 οικία ή διαμέρισμα που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα απαλλάσσεται από τον φόρο εφόσον ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος η ό σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας τους .Το δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκεται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των 3.000 χιλιάδων κατοίκων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 10 του άρθρου 25 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι: « Κατοικία ή οικόπεδο, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνο του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα, εξ' ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ' αδιαιρέτου, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3000) κατοίκων. **Οι στεγαστικές ανάγκες θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ανωτέρω ακινήτων και των λοιπών αντίστοιχων κληρονομιαίων ακινήτων είναι 70 τ.μ,** προσαυξανόμενα κατά είκοσι (20) τ.μ για καθένα από τα δυο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Δικαιούχοι της απαλλαγής είναι οι Έλληνες και οι πολίτες – κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι δικαιούχοι πρέπει να είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας. Η απαλλαγή παρέχεται για ποσό αξίας:

α) Κατοικίας μέχρι διακοσίων 200.000 ευρώ για κάθε ανήλικο ή άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

α) κατά την ημερομηνία που υπέβαλε την ανωτέρω Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς δεν είχε κανένα απολύτως εμπράγματο δικαίωμα (πλήρους κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης κλπ.), ούτε σε αυτοτελές ακίνητο, ούτε σε ιδανικό μερίδιο (εξ αδιαιρέτου), σε κανένα απολύτως ακίνητο όλα τα

δηλωθέντα ακίνητα τα απέκτησε αιτία θανάτου της μητέρας του, τα αποδέχθηκε όλα, με την υποβολή ενιαίας Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς η εν λόγω Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς υποβλήθηκε εμπροθέσμως, ήτοι εντός της προθεσμίας των έξι (6) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της δημόσιας διαθήκης της μητέρας μου (.....) από το σύνολο των κληρονομιαίων ακινήτων που δηλώθηκαν με την υπ' αριθ.Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς, όπως ανωτέρω αναλυτικά περιγράφονται, δικαιούται να τύχει της νόμιμης απαλλαγής για το υπό στοιχ. (2) ακίνητο και συγκεκριμένα για το διαμέρισμα του Δ' ορόφου, εμβαδούτ.μ., μαζί με τις δύο αποθήκες του δώματος, που ανήκουν σε αυτό κατά αποκλειστική χρήση, ως παραρτήματα, συνολικού εμβαδούτ.μ., η αντικειμενική αξία του οποίου υπολογίστηκε στο ποσό των 416.454,44 € πέραν αυτού του διαμερίσματος, το οποίο περιήλθε σε αυτόν κατά πλήρη κυριότητα αιτία θανάτου της μητέρας του, κατά το χρονικό σημείο που υπολογίζεται ο φόρος -δηλαδή κατά την ημερομηνία θανάτου της μητέρας του τηνδεν είχε στην αποκλειστική του κυριότητα κανένα άλλο ακίνητο, που να πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες.

β) ειδικότερα, δεν καλύπτουν τις στεγαστικές του ανάγκες τα λοιπά ακίνητα που κληρονόμησε, διότι, ούτε η οριζόντια ιδιοκτησία-κατάστημα του ισογείου, που απέκτησε κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου, ούτε η οριζόντια ιδιοκτησία-διαμέρισμα του Ε' ορόφου, που απέκτησε κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου, επιφάνειαςτ.μ., δεδομένου ότι το μερίδιο του σ' αυτήν υπολείπεται των ... τ.μ. που απαιτεί ο νόμος ($122,18 : 2 = 61,09$ τ.μ.)

γ) επιπλέον είναι αδύνατη η αυτούσια διανομή του διαμερίσματος, ήτοι η μετατροπή του σε δύο αυτοτελή διαμερίσματα, επιφάνειας ...τ.μ. έκαστο, ούτε τα δύο αγροτεμάχια που βρίσκονται στη θέση ...του Δήμου....., στο κοινοτικό διαμέρισμα....., που έχει πληθυσμό 500 κατοίκων, δηλαδή κάτω των 3.000 που προβλέπεται στην οικεία διάταξη. Επίσης απέκτησε ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου σε καθένα από αυτά και συνεπώς είναι αδύνατη η ανοικοδόμηση κατοικίας που να πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες επ' αυτών.

δ) παρά το γεγονός, όμως, ότι συντρέχουν στο πρόσωπο του όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις, προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από τον επιβληθέντα φόρο για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου, **το σχετικό του αίτημα δεν έγινε δεκτό, για το λόγο ότι το σύνολο των κληρονομιαίων ακινήτων υπερβαίνει, σε επιφάνεια (70 τ.μ.) και σε αξία (200.000€.**

ε) Κατά τον τρόπο αυτό, η αρμόδια φορολογική αρχή υπολόγισε με λανθασμένο τρόπο την φορολογητέα αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και παρεπόμενα, του καταλόγισε και του επέβαλε ποσό φόρου ουσιωδώς μεγαλύτερο του οφειλόμενου.

στ) Εάν, είχε ορθώς εφαρμοσθεί η σχετική φορολογική διάταξη που προβλέπει την απαλλαγή, ο σχετικός υπολογισμός έπρεπε να γίνει ως εξής:

Από τις δηλωθείσες αξίες των ακινήτων, θα έπρεπε να υπολογισθεί η αξία του υπό στοιχ. 2 ακινήτου, που απέκτησε κατά ποσοστό 100%, όχι κατά το ποσό των 416.454,44 €, αλλά μειωμένο κατά 200.000 €, ήτοι κατά το ποσό των **216.454,44 €**.

Η συνολική αξία των ακινήτων για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς έπρεπε να γίνει επί του ποσού των 861.853,87 € πλέον του ποσού που αντιστοιχεί στο ποσοστό του επί των επίπλων και σκευών, δηλαδή 19.890,00 €.

Ο φόρος κληρονομιάς, συνεπώς, όφειλε να υπολογιστεί επί κληρονομητέας περιουσίας 881.743,87 €, μειωμένος κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο αφορολόγητο λόγω της συγγένειας α' βαθμού ανερχόμενος σε 44.524€.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1039/2003 οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 10,11,12,13,14 και 26 παρ 2 του Ν 3091/2002 απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις ΦΕΚ 330/14-12-2002 αναφέρονται ότι ...ο κληρονόμος σε αντίθεση με την φορολογία γονικών παροχών και μεταβιβάσεων ακινήτων μπορεί να τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας ακόμη και αν το κληρονομαίο ακίνητο αποκτάται κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου ή πιο πάνω προσαύξηση για καθένα από τα ανήλικα προστατευόμενα τέκνα **παρέχεται μόνο στην περίπτωση που ο κληρονόμος αποκτά αιτία θανάτου μία μόνο κατοικία ή ένα μόνο οικόπεδο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα.**

Επειδή, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, το εμβαδόν των λοιπών κληρονομαίων ακινήτων, πέραν αυτού για το οποίο ζητείται η απαλλαγή φόρου, αθροιστικά ξεπερνούν τα 70 τ.μ δεν υφίσταται, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, δικαίωμα φοροαπαλλαγής σύμφωνα με την παρ 10 του άρθρου 25 του ν.3842/2010 και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1039/2003

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	64.524,38€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	64.524,38€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).