



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 27-04-2022

Αριθμός Απόφασης: 887



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της αριθμ.

.../05-11-2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. .../2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **63.527,03€**, πλέον πρόσθετος φόρος, ύψους **31.763,52€**, ήτοι συνολικό ποσό: **95.290,55€**.

Από την Υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ./25-08-2021 εντολή ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της/01-06-2016 δήλωσης φόρου κληρονομιάς που αφορούσε την κληρονομιά με αριθμό φακέλου Θ-..../2015.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση του υπ' αριθμ. Θ-..../2015 φακέλου φόρου κληρονομιάς της κληρονομούμενης με ΑΦΜ, από το γραφείο Κεφαλαίου της ... Δ.Ο.Υ. προς το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ., διότι διαπιστώθηκε ότι από τη μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμο της ανωτέρω αποβιωσάσης – κληρονομούμενης με ΑΦΜ δε δηλώθηκαν ως οφειλόταν τα κληρονομιαία ακίνητα που αναφέρονται στην από 01-01-2014 ιδιόγραφη διαθήκη της αποβιωσάσης, η οποία δημοσιεύθηκε με το με αριθμό/2015 Πρακτικό Δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου στις 09-10-2015 και κηρύχθηκε κυρία με την με αρ. πράξης/2015 του Ειρηνοδικείου Σύμφωνα με τη διαθήκη αυτή μοναδική κληρονόμος της αποβιωσάσης είναι η, ΑΦΜ, στην οποία κληροδοτούνται ακίνητα τα οποία δεν έχει δηλώσει ως όφειλε σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 1,2,3,4 & 5 του ν. 2961/2001 στην αρχική εμπρόθεσμη υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Στις 01.06.2016 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ./2016 (αρ. φακέλου Θ-...../2015) αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, για την

κληρονομούμενη από τη μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμο της, με ΑΦΜ Στη δήλωση αυτή δηλώθηκαν οι τραπεζικές καταθέσεις που κατείχε η κληρονομούμενη κατά το χρόνο θανάτου της (24-03-2015) στις τράπεζες Εθνική και Alpha Bank συνολικού ποσού 577.625,23€ (μείον τα βάρη της κληρονομίας του άρθρου 22 του ν. 2961/2001, έξοδα κηδείας ποσού 1.500,00€). Η καθαρή κληρονομική μερίδα υπολογίσθηκε στις 576.125,53€ για την οποία ο αναλογών φόρος ποσού 195.350,21€ βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ/ΑΤΒ/06-06-2021.

Πλην όμως και σύμφωνα με την από 01-01-2014 ιδιόγραφη διαθήκη της αποβιώσας, η οποία δημοσιεύθηκε με το με αρ./2015 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου στις 09-10-2015 και κηρύχθηκε κυρία με την με αρ. πράξης/2015 του Ειρηνοδικείου στην μοναδική κληρονόμο αυτής κληροδοτούνται και τα εξής:

1. Διαμέρισμα στον 2^ο όροφο οικοδομής έτους κατασκευής 1974, επί της οδού με πρόσοψη σ' αυτήν, στο Δήμο, επιφάνειας 85,00 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.
2. Κατοικία έτους κατασκευής 1933, επιφάνειας 94,00 τ.μ. εντός οικοπέδου έκτασης 245,00 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας στο Νομό Δ.Δ.
3. Ισόγειο κατάστημα έτους κατασκευής 1963 επί της οδού με πρόσοψη σ' αυτήν, στον Δήμο, επιφάνειας 25,00 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.

Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε από την εκκαθάριση της από 20.10.2015 με αρ. δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2015, η κληρονομούμενη είχε στην κατοχή της και άλλα εννέα (9) εμπράγματα δικαιώματα σε αγροτεμάχια, όλα ευρισκόμενα στον Νομό και συγκεκριμένα στο Δ.Δ. και συγκεκριμένα τα εξής:

1. Το με αρ. 1031 αγροτεμάχιο επιφάνειας 1.700,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.
2. Το με αριθμό 487 αγροτεμάχιο επιφάνειας 1.810,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.
3. Το με αριθμό 1623 αγροτεμάχιο επιφάνειας 5.750,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.
4. Το με αριθμό 1640 αγροτεμάχιο επιφάνειας 1.800,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.
5. Το με αριθμό 1021 αγροτεμάχιο επιφάνειας 2.500,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% της πλήρους κυριότητας.

6. Το με αριθμό 2808 αγροτεμάχιο επιφάνειας 3.000,00 τ.μ. με πρόσοψη σε εθνική – επαρχιακή οδό με ποσοστό συνιδιοκτησίας 25% της πλήρους κυριότητας.
7. Το με αριθμό 84 αγροτεμάχιο επιφάνειας 5.700,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 25% της πλήρους κυριότητας.
8. Το με αριθμό 2288 αγροτεμάχιο επιφάνειας 1.780,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 25% της πλήρους κυριότητας.
9. Το με αριθμό 841 αγροτεμάχιο επιφάνειας 2.000,00 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 25% της πλήρους κυριότητας.

Καθώς η διαθήκη της κληρονομούμενης ανέφερε ότι όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της καθώς και τις καταθέσεις της τα αφήνει στη, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας ως εξής:

Η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας την 24-03-2015 περιγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

Καθαρή αξία κληρονομικής μερίδας βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου
576.125,53€	734.943,11€	158.817,58€

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη της προσφεύγουσας με το με αριθμό/23-09-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, Ν.4174/2013 και την ταυτάριθμη πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2015.

Με τα ανωτέρω κλήθηκε να καταθέσει εντός προθεσμίας είκοσι ημερών τις απόψεις της στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε υπόμνημα αντιρρήσεων.

Στη συνέχεια από τη Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από 24/09/2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../05-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ποσού 95.290,55 €.

Κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων ο οφειλόμενος κύριος και πρόσθετος φόρος κληρονομιάς διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	576.125,53€	734.943,11€	158.817,58€
Φόρος	195.350,21€	258.877,24€	63.527,03€

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00€	31.763,52€	31.763,52€
Σύνολο	195.350,21	290.640,76€	95.290,55€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

- Τα εννέα ακίνητα (αγροτεμάχια) που συμπεριλήφθηκαν στην κληρονομική της μερίδα από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., που έλαβε υπόψη την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ 2015 της κληρονομούμενης, δεν ανήκουν στην κληρονομαία περιουσία, διότι μετά από απόφαση του Ειρηνοδικείου αποδείχτηκε ότι ήδη από το 1993 η κληρονομούμενη δεν ήταν πραγματική κυρία των ακινήτων αυτών, καθώς είχε προηγηθεί μία άτυπη δωρεά από τον πατέρα αυτής προς τη

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../4-3-2019 απόφαση του Ειρηνοδικείου με την οποία εξετάστηκε η αναγνωριστική αγωγή της με ΑΦΜ κατά της προσφεύγουσας, για τα υπ' αριθμ. 1623, 1031, 1021, 1640 και 487 αγροτεμάχια (όπως αναφέρονται παραπάνω με α/α 1-5) και αναγνωρίστηκε η κυριότητα της ενάγουσας, η οποία με τα προσόν της έκτακτης χρησικτησίας κατέστη κυρία των ανωτέρω αγροτεμαχίων. Ειδικότερα το δικαστήριο αναγνώρισε ότι από το έτος 1993 περιήλθαν στην κατοχή της δυνάμει άτυπης δωρεάς από τους και το γένος προς αυτήν.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2019 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου κατά της ανωτέρω απόφασης δεν ασκήθηκε μέχρι την 18-04-2019 κανένα ένδικο μέσο, και άρα καθίσταται η απόφαση τελεσίδικη.

Επειδή η ανωτέρω δικαστική απόφαση μεταγράφηκε την 11-07-2019 στον τόμο με αύξοντα αριθμό μεταγραφής του Βιβλίου μεταγραφών

Επειδή ο θάνατος της κληρονομούμενης έλαβε χώρα το 2015, άρα σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της έκτακτης χρησικτησίας που άρχεται το 1993 και μετά την εικοσαετία αδιάλειπτης νομής που ορίζει ο νόμος, η κυριότητα αποκτήθηκε το 2013 από τη για τα πέντε επίμαχα αγροτεμάχια, συνάγεται ότι για το χρόνο φορολόγησης, ήτοι το έτος 2015 κύριος των

αγροτεμαχίων ήταν η και συνεπώς αυτά δεν περιήλθαν στην προσφεύγουσα με το θάνατο της κληρονομούμενης.

Επειδή η αξία των υπ' αριθμ. 1031, 487, 1623, 1640, 1021 αγροτεμαχίων βάσει της από 4/11/2021 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ανέρχεται σε 1.105,00, 1.176,50, 3.737,50, 1.170,00, 1.625,00 αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 8.814,00€. Το ποσό αυτό πρέπει να αφαιρεθεί από τη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας η οποία διαμορφώνεται σε 734.943,11€ - 8.814,00€ = 726.129,11€

Κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων ο οφειλόμενος κύριος και πρόσθετος φόρος κληρονομιάς διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Κλιμάκια (Γ' κατηγορίας)	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος (€)	Φορολογητέα περιουσία (€)
6.000,00	0	0	6.000,00
66.000,00	20	13.200,00	72.000,00
195.000,00	30	58.500,00	267.000,00
459.129,11	40	183.651,64	726.129,11
Φόρος κληρονομιάς που αναλογεί		255.351,64	

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Συνολική φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	576.125,53€	734.943,11€	726.129,11€
Φόρος που αναλογεί	195.350,21€	258.877,24€	255.351,64€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	195.350,21	195.350,21€	195.350,21€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	-	63.527,03€	60.001,43€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00€	31.763,52€	30.000,72€
Σύνολο		95.290,55€	90.002,15€

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τον προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. .../2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	63.527,03€	60.001,43€
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	31.763,52€	30.000,72€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	95.290,55€	90.002,15€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.