



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

ΚΑΛΛΙΘΕΑ: 22-11-2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3735

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 28-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 και της με αριθ. πρωτ. /2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής «..... του, με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε 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 υπ' αριθ. /2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 14.964,57€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 8.620,82€, ήτοι συνολικού ποσού 23.585,39€, κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. /2021 εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Με την από 13-05-2022 και με αριθ. πρωτ. /2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, μεταξύ άλλων, δεν έγινε δεκτή η με αριθ. /2021 υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση φόρου κληρονομιάς (για τον ίδιο και ως νόμω υπόχρεος για την μητέρα του), η οποία ήταν διορθωτική – συμπληρωματική της υπ' αριθ. /2021 εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Με την έκθεση αυτή επικυρώθηκε η ορθότητα της εκκαθάρισης και της έκδοσης της υπ' αριθ. /2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, ο προσφεύγων, εκπροθέσμως στρέφεται κατά της υπ' αριθ. /2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, διότι εφόσον αμφισβητούσε την πράξη έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή εντός τριάντα ημερών (30) από την κοινοποίηση της πράξης, η οποία έλαβε χώρα στις 22-06-2021 (παρ. 1 άρθ. 63 ν.4174/2013).

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται και η με ημερομηνία θεώρησης 13-05-2022 και με αριθ. πρωτ. /2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, την έκθεση ελέγχου και την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουσιαστικά στρέφεται κατά της άρνησης της Διοίκησης να προβεί σε εκκαθάριση της υπ' αριθ./2021 διορθωτικής-συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Ο προσφεύγων έλαβε γνώση του πορίσματος του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν της ως άνω έκθεσης ελέγχου, η οποία του κοινοποιήθηκε την 01-06-2022, συνεπώς παραδεκτώς και εμπροθέσμως υπεβλήθη η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και υπ' αυτό το πρίσμα εξετάζεται στην ουσία της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 25-04-2007 απεβίωσε ο κληρονομούμενος του, ο οποίος κατέλειπε την κληρονομιά του σε διάφορους κληρονόμους, μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα, με τις κάτωθι διαθήκες:

α) την υπ' αριθ./2002 δημόσια διαθήκη ενώπιον του Συμβ/φου , η οποία δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο στις 26-07-2007, με το υπ' αριθ./2007 πρακτικό δημοσίευσης,

β) την υπ' αριθ./2007 δημόσια διαθήκη ενώπιον του Συμβ/φου , η οποία δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο στις 26-07-2007, με το υπ' αριθ./2007 πρακτικό δημοσίευσης,

γ) την από 02-03-2007 ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε από το Ειρηνοδικείο με το με αριθμό/2021 πρακτικό δημοσίευσης.

Βάσει των υπ' αριθ./2002 και/2007 δημοσίων διαθηκών, ο προσφεύγων υπέβαλε και την υπ' αριθ./2021 (Θ-...../07) εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε κατά πλήρη κυριότητα μία οριζόντιο ιδιοκτησία ισογείου ορόφου, επιφανείας 126,30 τ.μ., μιας διώροφης οικοδομής, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου 500/000 στο όλο οικόπεδο επιφανείας 1.770,77τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....», εντός οικισμού της Τοπικής Κοινότητας της Δ.Ε. του Δήμου , με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης τμήματος του οικοπέδου 830,00τ.μ. (έτερα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία είχαν δηλωθεί με

προγενέστερες δηλώσεις). Με την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Εν συνεχεία, στις 15-07-2021 δημοσιεύτηκε η από 02-03-2007 ιδιόγραφη διαθήκη, βάσει της οποίας ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ./2021 (Θ-...../07) διορθωτική - συμπληρωματική δήλωση της υπ' αριθ./2021 εκπρόθεσμης δήλωσης, σύμφωνα με την οποία η επικαρπία του ως άνω ακινήτου περιερχόταν στην σύζυγο του αποβιώσαντα,, η οποία μεταπεβίωσε στις 15-03-2013, ενώ στον ίδιο τον προσφεύγοντα περιερχόταν το εν λόγω ακίνητο μόνο κατά ψιλή κυριότητα.

Η εν λόγω ιδιόγραφη διαθήκη, αναφέρει: «Σήμερα 2/3/2007 εγώ ο του συμπληρώνω τις προηγούμενες διαθήκες μου και δηλώνω ότι επιθυμώ η γυναίκα μου όσο ζει να μένει τον πρώτο όροφο και να χρησιμοποιεί και το ισόγειο του σπιτιού που έχω δώσει με προηγούμενες διαθήκες στο γιό μου» (ακολουθεί υπογραφή)

Δυνάμει της υπ' αριθ./....../2022 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε έλεγχος σε όλες τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τον οποίο:

«....από τον έλεγχο των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και της περιουσιακής κατάστασης (έντυπο Ε9) των κληρονόμων και όλων των προηγούμενων ετών από το θάνατο του κληρονομούμενου μέχρι και σήμερα, διαπιστώσαμε ότι η εν λόγω ισόγεια οικία δηλώνεται ως κύρια κατοικία του κληρονόμου, κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% ενώ ως κύρια κατοικία της κληρονόμου δηλώνεται ο Α' όροφος της διωρόφου οικοδομής καθώς και το δικαίωμα της επικαρπίας επ' αυτού του Α' ορόφου σε ποσοστό 100%.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ότι στην κληρονόμο με την ιδιόγραφη διαθήκη περιήλθε το δικαίωμα της συνοίκησης με τον κύριο της ισογείου οικίας της διωρόφου οικοδομής.

Κατ' ακολουθία, επειδή το δικαίωμα της συνοίκησης για την επιβολή του φόρου, δεν εξομοιώνεται με την επικαρπία ή τη χρήση ή την οίκηση, τούτο έχει ως συνέπεια να μην επηρεάζεται η αξία και η εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς των εν λόγω

μεριδίων, όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί πριν την υποβολή της αριθ./2021 δήλωσης φόρου κληρονομιάς.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου με σκοπό να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./2021 διοικητική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Λανθασμένα η Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της, ότι δεν απαιτείται η τροποποίηση της υπ' αριθ./2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

- Λανθασμένα η Δ.Ο.Υ. ερμήνευσε την διαθήκη του πατέρα του και οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι ο αποβιώσας δεν κατέλειπε στην σύζυγό του την επικαρπία, αλλά το δικαίωμα οίκησης, βασισμένος στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (έντυπα Ε9), για τα ακίνητά του που δηλώθηκαν με τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του, ήτοι πριν την δημοσίευση της τελευταίας διαθήκης στις 15-07-2021.

Επειδή, με την παρ. 1 & 2 του άρθ. 15 «Αξία επικαρπίας» του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16. Με την επικαρπία, για την επιβολή του φόρου, εξομοιώνεται η χρήση και η οίκηση, όχι όμως και η χρήση από κοινού με τον κύριο ή η συνοίκηση με αυτόν.

2.Σε διαδοχική επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής υπόκειται σε φόρο, κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν.»

Επειδή, με την παρ. 1 & 2 του άρθ. 16 «Αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας» του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης από τον ψιλό κύριο, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

2.Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μεταβιβασθεί και πάλι λόγω κληρονομιάς ή κληροδοσίας, δωρεάς και γονικής παροχής πριν από την επάνοδο σε αυτήν της

επικαρπίας, δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε ψιλός κύριος υπόκειται στο φόρο της κτήσης αιτία θανάτου, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν και με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικά κληρονομηθέντα κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση, όμως, που με βάση τη συγγενική αυτού σχέση με αυτόν από τον οποίο περιήλθε η ψιλή κυριότητα αναλογεί μεγαλύτερος φόρος, τότε οφείλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με τον κώδικα κληρονομιών, όταν η επικαρπία διαχωρίζεται από την ψιλή κυριότητα φορολογείται αμέσως και αυτοτελώς, ενώ η φορολογία της ψιλής κυριότητας αναβάλλεται για τον χρόνο κατά τον οποίο θα συνενωθεί σ' αυτήν η επικαρπία, οπότε ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας του χρόνου συνένωσης.

Επειδή, από την από 02-03-2007 (τελευταία) ιδιόγραφη διαθήκη, που δημοσιεύτηκε στις 15-07-2021, ο κληρονομούμενος του δήλωσε ότι επιθυμεί η γυναίκα του όσο ζει να μένει στον πρώτο όροφο και να χρησιμοποιεί και το ισόγειο του σπιτιού που έχει δώσει με προηγούμενες διαθήκες στο γιο του»

Επειδή, η εν λόγω διαθήκη εμφανίζει σημεία ασαφή και αμφίβολα καθώς ο διαθέτης δεν εκφράστηκε σαφώς, όσον αφορά στην αληθινή του βούληση.

Επειδή, και με τις δύο προηγούμενες διαθήκες, ο διαθέτης ορίζει τον προσφεύγοντα ως κληρονόμο του ισογείου ορόφου επιφανείας 126,30 τ.μ., της διώροφης οικοδομής, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ' αδιαιρέτου 500/000 στο όλο οικόπεδο επιφανείας 1.770,77τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....», εντός οικισμού της Τοπικής Κοινότητας της Δ.Ε. του Δήμου-.....

Ειδικότερα δε: α) στην υπ' αριθ./2002 δημόσια διαθήκη, (δημοσιευθείσα στις 26-07-2007), αναφέρεται ότι ο εν λόγω ισόγειος όροφος χρησιμοποιείτο ως κατάστημα και β) στην υπ' αριθ./2007 δημόσια διαθήκη, (δημοσιευθείσα επίσης στις 26-07-2007), αναφέρεται σαφώς ότι στην σύζυγό του αφήνει, σαν κληρονομικό μερίδιο, την επικαρπία εφ' όρου ζωής του Α' υπέρ του ισογείου ορόφου του ως άνω ακινήτου.

Επειδή, επιπλέον, όπως προκύπτει από την αναλυτική κατάσταση για μισθώματα ακινήτου (Ε2), των οικ. ετών 2012 (χρήση 2011) και 2013 (χρήση 2012), που βρέθηκαν στα αρχεία του TAXIS, λόγω ηλεκτρονικής υποβολής τους, ο προσφεύγων δηλώνει το εν λόγω ακίνητο ως κατάστημα 90 τ.μ. μισθωμένο, έναντι μηνιαίου μισθώματος 300,00€.

Συνεπώς, επειδή ο προσφεύγων βρίσκεται στην νομή του ακινήτου καθόλο το διάστημα από τον θάνατο του πατέρα του μέχρι και τον θάνατο της μητέρας του (15-03-2013), και λαμβανομένου υπόψη της ασάφειας της τελευταίας διαθήκης, ορθώς φορολογήθηκε για την πλήρη κυριότητα του εν λόγω ακινήτου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναφέρονται στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, και στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη άρνηση της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για εκκαθάριση της υπ' αριθ./2021 (Θ-...../07) διορθωτικής-συμπληρωματικής δήλωσης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του», με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ση 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.