



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-12-2017

Αριθμ. Αποφ.: 2426

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 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 1064/2017 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 με ημερομηνία-.....-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ: κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. .../...-.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

- Με την με αριθμό/...-.....-**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς 5.255.133 δρχ. πλέον πρόσθετου φόρου 6.306.159 δρχ. **ήτοι συνολικό ποσό 11.561.292 δρχ. ή 33.928,96 €** για το έτος φορολογίας 2001, μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου, αφενός μεν ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς δύο ακίνητα, αφετέρου δε ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις 8-3-1999 από τη του (η οποία απεβίωσε στις 7-8-2001), προς την προσφεύγουσα δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση), αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά) και την επιβολή φόρου για την υποκρυπτόμενη δωρεά οίκοθεν. Κατά συνέπεια, η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας τροποποιήθηκε (αυξήθηκε) συνεπεία του συνυπολογισμού της ως άνω προγενέστερης δωρεάς.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-.....-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν της υπ' αρ./...-...-2016 εντολής ελέγχου. Η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 912/1-9-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ./.....-...-2016 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η αρχική, υπ' αριθμόν/.....-.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, γενικής, συγκεχυμένης και κατά συνέπεια μη νόμιμης αιτιολογίας και ανατέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια

Δ.Ο.Υ. για την έκδοση νέας πράξης απαλλαγμένης των τυπικών πλημμελειών, όπως αυτές αναγράφονται στο σκεπτικό της υπ' αρ. 912/1-9-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σύμφωνα με την από-...-2017 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στις 7-8-2001 απεβίωσε η του, ορίζοντας - μεταξύ άλλων - και την προσφεύγουσα ως κληρονόμο της, δυνάμει των υπ' αρ.-/.....-1990 και-/.....-1998 δημόσιων διαθηκών του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Με την υπ' αρ. .../.....-2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-....-/2001), δηλώθηκαν από την του τα κληρονομιαία στοιχεία της μερίδας της και προσδιορίστηκε ο φόρος κληρονομιάς σε 4.862.315 δρχ (βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθμ.-/.....-2002 χρηματικό κατάλογο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, Α.Τ.Β.:.....-/.....-2002), ενώ με την υπ' αριθμ.-/.....-2002 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-....-/2001), η προσφεύγουσα δήλωσε ποσοστά δύο επιπλέον οικοπέδων που βρίσκονταν σε αναβολή φορολογίας και τα οποία ήταν υποχρεωμένη να μεταβιβάσει στην εργολάβο εταιρεία «ΤΕ.....Α.Ε», δυνάμει του υπ' αριθμ.-/1963 και-/1963 προσυμφώνων και εργολαβικών συμβολαίων της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, Από τη δήλωση αυτή δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Με την από ..-...-2017 έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μεταβίβαση εξ' επαχθούς αιτίας 13.000 μετοχών της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «Ξε.... - Του.... Επι... ΜΕ..... Α.Ε.» και με Α.Φ.Μ.: που συντελέστηκε στις-....-1999, από την (εν ζωή τότε) του προς την, με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης και με αριθμό καταχώρησης στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, .../.....-1999, αντί τιμήματος 13.650.000 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση.

Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στον συνυπολογισμό της ανωτέρω δωρεάς, ως προγενέστερης, στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, διαπίστωσε ότι σύμφωνα με την υπ' αριθ.-/.....-1990 δημόσια διαθήκη, η κληρονομούμενη, κατέλειπε στην προσφεύγουσα και ένα γραφείο εμβαδού 37,72 τ.μ. με αριθ. 4, στο μεσοπάτωμα της οικοδομής επί της οδού αρ., στη Θεσσαλονίκη που δεν δηλώθηκε στην κληρονομική της μερίδα. Ο έλεγχος προσδιόρισε αντικειμενικώς την αξία του ως άνω ακινήτου κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (χρόνο του θανάτου της, στις ..-...-2001) σε 15.505.747 δρχ.

Ακόμη, κατά τη διάρκεια του αρχικού ελέγχου περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας ότι ο εκ διαθήκης κληρονόμος της, του είχε προαποβιώσει αυτής, στις-...-1996. Κατόπιν αυτού και βάσει του άρθρου 1711 του Αστικού Κώδικα, ο έλεγχος έλαβε ως εξ αδιαθέτου κληρονομιά το ακίνητο (γραφείο μεσοπατώματος, εμβαδού 21,13 τ.μ. υπ' αρ. 3, επί της οδού στη Θεσσαλονίκη) που κατέλειπε στον

ανωτέρω η σύμφωνα με την υπ' αριθ.-1990 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, με κληρονόμο εξ αδιαθέτου - μετ' άλλων - και την ελεγχόμενη, κατά ποσοστό 25 % εξ αδιαιρέτου, ως τέκνο του προαποβιώσαντος αδελφού της, αξίας του ποσοστού της 25 % εκ 2.047.418 δρχ.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και θεωρώντας ως ειλικρινείς τις αξίες των λοιπών ακινήτων που δηλώθηκαν, η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε ως εξής:

Αξία κληρονομικής μερίδας	Αξία προγενέστερης υποκρυπτόμενης δωρεάς	Αξία μη δηλωθέντων ακινήτων στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς	Συνολική αξία κληρονομικής μερίδας
35.811.574 δρχ.	13.650.000 δρχ.	17.553.165 δρχ.	67.014.739 δρχ.

Ο υπολογισμός του φόρου κληρονομιάς που αναλογεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.5 του Ν. 2892/2001 (Β' κατηγορία) έχει ως εξής :

Κλιμάκιο (Β* Κατηγορία)	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος	Φορολογητέα αξία
5.000.000	0	0	1.200.000
13.000.000	10	1.300.000	18.000.000
49.014.739	20	9.802.948	67.014.739
Σύνολο φόρου κληρονομιάς		11.102.948 δρχ.	
Μείον: Βεβαιωθείς φόρος δήλωσης κληρονομιάς		-4.862.315 δρχ.	
- Φόρος προγενέστερης δωρεάς		985.500 δρχ.	
Υπόλοιπο κύριου φόρου κληρονομιάς		5.255.133 δρχ.	
Πρόσθετος Φόρος ανακρίβειας 120% ν. 3943/2011		6.306.159 δρχ.	
Σύνολο φόρου κληρονομιάς		11.561.292 δον. ή 33.928,96 ευρώ	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της πράξης και της έκθεσης ελέγχου.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και τον καταλογισμό φόρου.
3. Άρνηση του ελέγχου. Η παράλειψη υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκ μέρους της προσφεύγουσας για τα γραφεία με αριθμούς 3 & 4 οφείλεται στο γεγονός ότι αυτά δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κυριότητας. Το άθροισμα των διηρημένων χώρων της συγκεκριμένης οικοδομής ανέρχεται σε χίλια τοις χιλίοις, χωρίς σε αυτούς να συμπεριλαμβάνονται τα συγκεκριμένα γραφεία του μεσοπατώματος. Κανένας χώρος του

μεσοπατώματος δεν συμπεριλαμβάνεται στους διακεκριμένους χώρους της οικοδομής έτσι όπως αυτοί ορίστηκαν με την υπ' αριθμ. 10365/1967 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Από την τεχνική έκθεση του μηχανικού , από τα συνημμένα τεχνικά σχέδια που τη συνοδεύουν και από επιτόπια αυτοψία προκύπτει ότι τα γραφεία με αριθμούς 3 & 4 δεν μπορούν να αποτελούν οριζόντιες αυτοτελείς ιδιοκτησίες, αφού τμήμα αυτών αποτελεί τον ξυλότυπο του μεσοπατώματος (πατάρι) και κατά συνέπεια λογίζονται ως παραρτήματα των ισογείων καταστημάτων, ενώ το υπόλοιπο τμήμα αποτελεί κοινόχρηστο χώρο χωρίς οποιαδήποτε αποκλειστική χρήση. Εσφαλμένα λοιπόν οι συγκεκριμένοι χώροι θεωρούνται από τον έλεγχο ως στοιχεία της κληρονομιάς.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2961/2001 *«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, με την υπ' αριθμ. 2425/18-12-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης κρίθηκε ως παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο δωρεάς στη μεταβίβαση εξ' επαχθούς αιτίας 13.000 μετοχών από τη στην προσφεύγουσα που πραγματοποιήθηκε την-1999.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, η δωρεά μετοχών επί της οποίας η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, συντελέστηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να συνυπολογιστεί στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας. Κατά συνέπεια, η υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ακυρώνεται κατά το μέρος που αφορά την προσαύξηση της κληρονομικής μερίδας λόγω συνυπολογισμού σε αυτήν της προγενέστερης δωρεάς.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.Δ. 118/1973, όπως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβε χώρα η δωρεά, αλλά και μετέπειτα με την παρ. 1 του Ν.2961/2000 *«Το Δημόσιο*

εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο και

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αποδείχθηκε ότι η προσφεύγουσα παρέλειψε να δηλώσει τα εξής ακίνητα:

- Ένα γραφείο εμβαδού 37,72 τ.μ. με αριθμό 4 στο μεσοπάτωμα της οικοδομής επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή σε 15.505.745 δρχ.
- Ποσοστό 25 % ενός γραφείου εμβαδού 21,13 τ.μ. με αριθμό 3, στο μεσοπάτωμα της οικοδομής επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 2.047.818 δρχ.

Επειδή, ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης, ήτοι η 7/8/2001.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή». Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα δύο προαναφερθέντα ακίνητα μέχρι την 7-2-2002.

Επειδή, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ή παράλειψης δήλωσης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων αυτής, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου παραγράφεται μετά από δεκαπέντε έτη από το τέλος του έτους στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση η δεκαπενταετία αρχίζει από 1/1/2003 και ολοκληρώνεται την 31/12/2018.

Επειδή, η φορολογική αρχή, εμπρόθεσμα και εντός του νόμιμου χρονικού διαστήματος ολοκλήρωσε τον έλεγχο επί της κληρονομιαίας περιουσίας της αποβιώσας , συντάσσοντας την από-.....-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς βάσει της οποίας

εξέδωσε την υπ' αριθμ.-/.....-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς εις βάρος της προσφεύγουσας, καθώς και ακολούθως την από-.....-2017 έκθεση φόρου κληρονομιάς, βάσει της οποίας εξέδωσε την προσβαλλόμενη, με την υπό κρίση, υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 912/1-9-2016 απόφασης της Δ.Ε.Δ. και εντός των χρονικών ορίων που τίθενται από το άρθρο 36 παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, πρέπει να γίνει μερικώς δεκτός κατά το μέρος που αφορά την προσαύξηση της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, λόγω συνυπολογισμού της προγενέστερης δωρεάς, ενώ απορρίπτεται σε ό, τι αφορά τη φορολόγηση των δύο, μη δηλωθέντων στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ακινήτων.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπ' αριθμ.-/.....-1990 δημόσια διαθήκη της, η κληρονομούμενη του κατέλειπε στην προσφεύγουσα ένα γραφείο εμβαδού 37,72 τ.μ. με αριθμό 4 στο μεσοπάτωμα της οικοδομής επί της οδού στη Θεσσαλονίκη. Περαιτέρω, ο εκ διαθήκης κληρονόμος της, του είχε προαποβιώσει αυτής και κατά συνέπεια το ακίνητο με αριθμό 3 του μεσοπατώματος επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, το οποίο κατέλειπε η στον με την υπ' αριθμ.-/.....-1990 διαθήκη της, περιήλθε στην προσφεύγουσα ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμο σε ποσοστό 25%.

Επειδή, με την υπ' αριθμ.-/.....-1967 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, που αφορά την οικοδομή επί της οποίας βρίσκονται τα επίδικα γραφεία υπ' αριθμόν 3 & 4, αναφέρεται ρητά ότι: *«η παρούσα πράξις συστάσεως οριζοντίου ιδιοκτησίας δεν δεσμεύει τον εδαφοκτήτην ειδικώς ως προς τους εν τω υπογείω, ισογείω και τω μεσοπατώματι ανωτέρω περιγραφέντας χώρους εις την συνένωσιν πλειόνων συνεχομένων ή την περαιτέρω διαίρεσιν των οποίων, οριζοντίως ή καθέτως, δύναται ούτος ελευθέρως, οποτεδήποτε να προβαίνει, συνιστών από κοινού μετά τυχόν αγοραστού νέου τινός ούτω διαμορφωμένου χώρου, μείζονος ή ελάσσονος εκτάσεως των ήδη υφισταμένων, δια της μεταγραφής του σχετικού πωλητηρίου συμβολαίου, νέαν διηρημένων ιδιοκτησιών επ' αυτού, κατά παρέκκλισιν της παρούσης, διεπομένην υπό τον όρο του Ν. 3741/1929, η αυτοτελής και κεχωρισμένη μεταβίβασις της οποίας νέας τυχόν ιδιοκτησίας είναι πάντοτε δυνατή και εφικτή.»*.

Επειδή, η προσκομισθείσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τεχνική έκθεση του ιδιώτη μηχανικού, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω γραφεία δεν

αποτελούν αυτοτελείς και διαιρεμένες ιδιοκτησίες, αφορά τη σημερινή κατάσταση των ακινήτων και όχι την πραγματική κατάσταση αυτών κατά το χρόνο επαγωγής της προσφεύγουσας στην κληρονομιά.

Επειδή, η πραγματική κατάσταση των ακινήτων κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης καταδεικνύεται από την αναγραφή τους στις δηλώσεις Ε2 «αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων» των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της, για τα οικονομικά έτη από 1997 έως και 2002 (σύμφωνα με τις οποίες τα εν λόγω ακίνητα ήταν συνεχώς εκμισθωμένα) και η οποία είναι ίδια με την αναγραφή τους στην υπ' αριθμ./1990 δημόσια διαθήκη της αποβιώσας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-.....-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ως εξής:

α)την αποδοχή του ισχυρισμού περί μη προσαύξησης της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας με συνυπολογισμό της προγενέστερης δωρεάς λόγω παραγραφής, και

β)την απόρριψη του ισχυρισμού περί λανθασμένου ελέγχου σχετικά με το συνυπολογισμό στην κληρονομιαία περιουσία της προσφεύγουσας των δύο γραφείων που δεν δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2001)

	Φόρος βάσει δήλωσης	Φόρος βάσει ελέγχου	Φόρος βάσει της παρούσης απόφασης.
Συνολική φορολογητέα Αξία	35.811.574 δρχ.	67.014.739 δρχ.	53.364.739 δρχ.
Φόρος κληρονομιάς	4.862.315 δρχ.	11.102.948 δρχ.	8.372.948 δρχ.
Μείον: Βεβαιωθείς φόρος δήλωσης κληρονομιάς		-4.862.315 δρχ.	4.862.315 δρχ.
Μείον: Φόρος προγενέστερης δωρεάς		-985.500 δρχ.	0 δρχ.
Υπόλοιπο κύριου φόρου κληρονομιάς		5.255.133 δρχ.	3.510.633 δρχ.
Πρόσθετος Φόρος ανακρίβειας 120% ν. 3943/2011		6.306.159 δρχ.	4.212.760 δρχ.
Σύνολο φόρου κληρονομιάς	4.862.315 δρχ.	11.561.292 δον. ή 33.928,96 ευρώ	7.723.393 δον. ή 22.665,86 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.