



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-12-2017

Αριθμ. Αποφ.: 2388

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 του **του** **με ΑΦΜ:** κατοίκου, ΤΚ....., κατά της νέας εκκαθάρισης της/.....-2010 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.,

βάσει της υπ' αριθμ.-/.....-2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξης προσδιορισμού 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 του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την από-2017 πράξη εκκαθάρισης της με αριθμ.-/.....-2010 πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της με αριθμ.-/.....-2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό ποσό προς βεβαίωση 10.046,76 € (2.511,69 € που αφορά υπόλοιπο μετά από προβεβαίωση 25% λόγω προσφυγής, πλέον 7.535,07 € που αφορά πρόσθετο φόρο με την εφαρμογή 300% επί του κύριου φόρου)

Με την προαναφερόμενη απόφαση το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) αποδέχθηκε την υπ' αριθμ.-/.....-2010 προσφυγή των α)..... του, β)..... του και γ)..... του και δ)..... του, κατά της με αριθμ.-/.....-2010 πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ακυρώνοντας την υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατά το κεφάλαιό της που αφορά στον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των κληρονομηθεισών μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ανώνυμη Τεχνική Εταιρεία».

Με την αρχική υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, του διαφορά φόρου κληρονομιάς 12.306.959 δρχ, πλέον πρόσθετου φόρου 36.920.877 δρχ. ήτοι συνολικό ποσό 49.227.836 δρχ. ή 144.469,07€, κατόπιν προσδιορισμού της κληρονομικής του μερίδας, όπως αυτή προέκυψε από τις υπ' αριθμ./2000 και/2001 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες ως στοιχεία του ενεργητικού δηλώθηκαν φορτηγά, μηχανήματα έργου, μετοχές της ανώνυμης εταιρείας «..... Α.Τ.Ε.» και ακίνητα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 74 παρ. 6 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης φόρου κληρονομιάς, το ποσοστό προβεβαίωσης του αμφισβητούμενου με την προσφυγή κύριου φόρου ανέρχονταν σε 25%. Στην προκειμένη περίπτωση βεβαιώθηκε ποσό

9.029,32€ (12.306.959 δρχ ή 36.117,27€ χ 25%), πλέον πρόσθετος φόρος 27.087,95€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί βάσει του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), καθώς ο έλεγχος έλαβε χώρα το 2010, μετά την παρέλευση των πέντε ετών από τότε που η φορολογική αρχή είχε δικαίωμα να εκδώσει φύλλο ελέγχου, ενώ κανένα πρόσθετο στοιχείο εις βάρος του προσφεύγοντα δεν προέκυψε που να δικαιολογεί την παράταση της παραγραφής πέραν την πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ 1 Ν.4174/2013, «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.. »

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/27.04.2017, παράγραφος Α' 1.: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται με σαφήνεια ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, δηλαδή εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας (άρθρο 63 επ.Κ.Δ.Δ.).

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, ο προσφεύγων στρέφεται κατά της από-2017 πράξης εκκαθάρισης επί της με αριθμ.-/.....-2010 πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία συνιστά έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα στερούμενο εκτελεστότητας και εκδοθέν κατ' επιταγή του άρθρου 41 § 4 Ν.4174/2013. Η κοινοποίηση της ως άνω πράξης έχει το χαρακτήρα απλής ενημέρωσης για το βεβαιωθέν ποσό φόρου κληρονομιάς, όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά την έκδοση της με αρ.-/2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), σε εκτέλεση της οποίας και προς ενημέρωσή της αναφορικά με τις διαμορφωθείσες οφειλές της προέβη η Δ.Ο.Υ. σε νέα εκκαθάριση επί της ήδη εκδοθείσας πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθμ...../2010). Συνεπώς, πρόκειται για διοικητική πράξη που δε φέρει εκτελεστό χαρακτήρα και εκδόθηκε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, μη προσβαλλόμενης κατά την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., επομένως, απαράδεκτα προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή περαιτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 34 του ν. 4174/2013 «η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκκαθάρισης δεν εκδόθηκε μετά από έλεγχο αλλά μετά από δικαστική απόφαση, δεν εμπίπτει στον εννοιολογικό προσδιορισμό των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η αρμόδια φορολογική αρχή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.-/2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου που ακύρωσε την υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά το μέρος που αφορά στον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των κληρονομηθεισών μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ανώνυμη Τεχνική Εταιρεία», διενήργησε πράξη νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ.1 και 41 παρ.4 του Ν.4174/2013.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ως κληρονόμος του αποβιώσαντος κατά την-2000, του, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.-/2000 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν ως κληρονομαία στοιχεία δύο φορτηγά αυτοκίνητα και δύο μηχανήματα έργου, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος και την υπ' αριθμ.-/2001 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δηλώθηκαν ως κληρονομαία στοιχεία μετοχές της εταιρείας «..... Α.Τ.Ε.» και ακίνητα. Μετά τον έλεγχο

των ως άνω δηλώσεων εκδόθηκε η υπ' αριθμ-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και βεβαιώθηκε ποσοστό 25% του προκύψαντος φόρου λόγω προσφυγής του φορολογούμενου στο Διοικητικό Πρωτοδικείο. Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. .../2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η φορολογική αρχή διέγραψε από τις ήδη βεβαιωμένες οφειλές, το μέρος του φόρου που αντιστοιχεί στις κληρονομηθείσες μετοχές και με τη νέα εκκαθάριση, βεβαίωσε το υπόλοιπο 75% του φόρου που αντιστοιχεί στα υπόλοιπα κληρονομηθέντα ακίνητα.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά νέα εκκαθάριση στην ήδη εκδοθείσα υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη φορολογίας κληρονομιάς που διέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών (Ν. 2961/2001). Σύμφωνα με το άρθρο 102, του ως άνω νόμου *«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....». Περαιτέρω δε, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχική υπ' αριθμ. 44/2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε εντός του ως άνω προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **ως απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.