



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 17-10-2017

Αριθ. απόφασης :5491

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 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) 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:1440/τ.Β'/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. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθ. πρωτ. <<.....>>/22-05-2017 ενδικοφανή προσφυγή της <<.....>> ΑΦΜ <<.....>>, κατοίκου Ρώμης Ιταλίας, κατά: α) της με αριθ. <<.....>>/06-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, β) της με αριθ. <<.....>>/11-07-2016 ατομικής ειδοποίησης χρεών, γ) της με αριθ. <<.....>>/08-04-2016 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και δ) της με αριθ. πρωτ. <<.....>>/23-03-2017 ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερήμερίας, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ. α) <<.....>>/06-07-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, β) <<.....>>/11-07-2016 ατομική ειδοποίηση χρεών, γ) <<.....>>/08-04-2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και δ) <<.....>>/23-03-2017 ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερήμερίας, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06-07-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις από 23-05-2017 απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. <<.....>>/22-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της <<.....>>η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. <<.....>>/06-07-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού **6.781,00€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον θάνατο του <<.....>> στις 11-03-2005 στη Ρώμη, (αριθ. φακέλου: ΒΚΕ <<.....>>/2005 και αριθ. δήλωσης: <<.....>>/09-06-2006), ο οποίος κατέλειπε κληρονόμο του χωρίς διαθήκη την προσφεύγουσα σύζυγό του <<.....>>, σε ακίνητα στην Αθήνα και στην Κέρκυρα, σε λογαριασμούς στην Ε.Τ.Ε και στο Τ.Τ. και στο περιεχόμενο τραπεζικής θυρίδας, συνολικής αξίας 104.527,03€ (δεν δηλώθηκαν έπιπλα-σκεύη, προγενέστερες δωρεές, παθητικό), για τα οποία δεν βεβαιώθηκε φόρος κληρονομιάς, διότι είχε δοθεί αυξημένο αφορολόγητο ποσού 300.000,00€.

Στις 12-02-2016 εστάλη η με αριθ.πρωτ. <<.....>> συστημένη πρόσκληση (RE <<.....>>GR) στην προσφεύγουσα, μέσω της φορολογικού αντιπροσώπου της <<.....>> στη δηλωθείσα από αυτή δ/νση της επαγγελματικής της εγκατάστασης (<<.....>>Τ.Κ. 49083), προκειμένου να προσκομιστεί βεβαίωση ότι έχει την Ελληνική ιθαγένεια για να τύχει της απαλλαγής των 300.000,00€, αφού σε διαφορετική περίπτωση η απαλλαγή ισχύει μόνο με τον όρο της αμοιβαιότητας και με την προσκόμιση ανάλογης βεβαίωσης, χωρίς όμως να υπάρξει γραπτή ή προφορική απάντηση.

Μετά την διενέργεια ελέγχου, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. <<.....>>/21-03-2016 εντολής, διαπιστώθηκαν τα εξής: α) όσον αφορά τα ακίνητα, των οποίων η αξία προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα, ο έλεγχος τα κρίνει ειλικρινή και β) σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα μεταξύ των κληρονομιαίων στοιχείων, θεωρείται ότι υπάρχουν και έπιπλα –σκεύη, η αξία των οποίων είναι ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων. Για την μη δήλωση αξίας επίπλων-σκευών στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο έλεγχος καταλογίζει το ποσό των 3.282,00€.

Τελικώς η κληρονομούμενη περιουσία προσδιορίζεται στο ποσό των 107.809,00€, και ως εκ τούτου προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 6.781,00€, διότι με την αρχική δήλωση δεν κατεβλήθη φόρος λόγω χορήγησης αυξημένου αφορολόγητου.

Στη συνέχεια επειδή χορηγήθηκε στη σύζυγο αυξημένο αφορολόγητο χωρίς να έχει προσκομίσει βεβαίωση Ελληνικής ιθαγένειας, ούτε ανάλογη βεβαίωση για να ισχύσει απαλλαγή με τον όρο της αμοιβαιότητας, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. το με αριθ. <<.....>>/08-04-2016 σημείωμα διαπιστώσεων και η με αριθ. <<.....>>/08-04-2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, τα οποία εστάλησαν με συστημένη επιστολή (αριθ.πρωτ. <<.....>>/12-04-2016 & RE <<.....>>GR) στην ως άνω δ/ση επαγγελματικής εγκατάστασης της φορολογικής εκπροσώπου της προσφεύγουσας.

Λόγω επιστροφής του φακέλου με την ένδειξη <<αζήτητο>>, εστάλη νέα συστημένη επιστολή στην ίδια παραλήπτρια και στην ίδια δ/ση στις 23-05-2016 (αριθ.πρωτ. <<.....>>/23-05-2016 & RE <<.....>> GR), ζητώντας να προσκομίσει εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης έγγραφες απόψεις της, τις οποίες επίσης δεν υπέβαλε.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω εστάλη με συστημένη επιστολή και με αριθ.πρωτ. <<.....>>/08-07-2016 (RE <<.....>> GR) από την Δ.Ο.Υ. , η με αριθ. <<.....>>/06-07-2016 πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καθώς και η από 06-07-2016 οικεία έκθεση ελέγχου, τις οποίες η προσφεύγουσα, εφόσον αμφισβητούσε όφειλε ως τις 05-10-2016 να προσβάλλει με ενδικοφανή προσφυγή (προθεσμία 60 ημερών για τους κατοίκους εξωτερικού και αναστολή από 01-08/31-08).

Στις 11-07-2016 εκδόθηκε η με αριθ. <<.....>> ατομική ειδοποίηση χρεών (ΑΧΚ: <<.....>> & ΑΤΒ: <<.....>>/06-07-2016) για ποσό βεβαίωσης 6.781,00€ και στις 23-03-2017 εστάλη στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. <<.....>> ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερμερίας για τακτοποίηση υπολοίπου ληξιπρόθεσμων οφειλών κεφαλαίου (ΑΤΒ: <<.....>>/06-07-2016).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι επιδόσεις των πράξεων δεν είναι νόμιμες, οπότε δεν έχουν οριστικοποιηθεί και κατά συνέπεια η ταμειακή βεβαίωση και η ατομική ειδοποίηση καταβολής είναι άκυρες.
- 2) Κατά τον καταλογισμό του φόρου έπρεπε να ληφθεί υπόψη η ελληνική υπηκοότητα ώστε να τύχει απαλλαγής φορολόγησης λόγω αυξημένου αφορολόγητου διαφορετικά η απαλλαγή από τον φόρο ισχύει μόνο με τον όρο της αμοιβαιότητας (αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιταλίας).
- 3) Παράνομος, εσφαλμένος και άδικος ο φόρος που επιβλήθηκε λόγω μη δήλωσης επίπλων-σκευών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 01-01-2014 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.....»

«Άρθρο 2. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά, για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (αρ. 63 παρ. 1 εδ. Γ' δ' ε' Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 περ.β του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς τον φορολογούμενο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ...».

Σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση 15 ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) και 7 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, καθώς και της σχετικής ΠΟΛ 1280/2013 (ΦΕΚ Β' 3399/31-12-2013) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της ΓΓΔΕ προβλέπεται ότι η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής- υπερημερίας κοινοποιείται στον υπόχρεο οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης σε περίπτωση μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Κατά συνέπεια, η ατομική ειδοποίηση αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του, καθώς και ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή.

Επειδή όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1249/01-12-2014 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ «... η κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης υπερημερίας-καταβολής των άρθρων 47 του Κ.Φ.Δ. και 7

Κ.Ε.Δ.Ε. κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ. εφαρμόζεται πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης για την είσπραξη οφειλών, των οποίων ο εκτελεστής ή νόμιμος τίτλος αποκτήθηκε από 01-01-2014 και εφεξής αντίστοιχα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2717/1999) «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Εξάλλου η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991 και ΣτΕ ΕπΑν 215/2016).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο».

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι: α) ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομίας δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, η κοινοποίησή της δε στο φορολογούμενο αποτελεί προπαρασκευαστικό στάδιο διαδικασίας εκδόσεως της πράξης οριστικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ,

β) απαραδέκτως στρέφεται η παρούσα κατά των προσβαλλόμενων ατομικών ειδοποιήσεων χρεών και καταβολής-υπερμερίας, καθώς η εξ' αυτών αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης,

γ) εφόσον αμφισβητούσε η προσφεύγουσα την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, όφειλε ως τις 05-10-2016 να την προσβάλλει με ενδικοφανή προσφυγή (προθεσμία 60 ημερών για τους κατοίκους εξωτερικού και αναστολή από 01-08/31-08).

Όσον αφορά δε τις κοινοποιήσεις εστάλησαν νόμιμα στη δ/ση της επαγγελματικής εγκατάστασης της φορολογικής εκπροσώπου, που η ίδια είχε δηλώσει και ισχύει μέχρι σήμερα.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. <<.....>>/22-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της <<.....>>, ΑΦΜ <<.....>> και την **επικύρωση** της με αριθ. <<.....>>/06-07-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 .