



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 05-05-2017

Αρ. απόφ.2724



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

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 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 με αριθ. καταχώρησης/05-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου Ν.Ιωνίας Μαγνησίας, οδός (Εργατικές Πολυκατοικίες-οίκημα), Α.Φ.Μ.κατά της με αριθ./16-11-2016 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./16-11-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16-11-2016 έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ

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

Επί της αριθ./05-01-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./16-11-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού **1.504.848,00€** (κύριος φόρος 684.022,00€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 820.826,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3634/2008 κατηγορία Γ'(εξωτικός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ./11-10-2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για την κινητή και ακίνητη περιουσία που κατέλειπε η αποβιώσασα στο Βόλο την 31-01-2009, βάσει της με αριθ./14-01-2009 δημόσιας διαθήκης, που δημοσιεύθηκε στο Μονομελές Πρωτοδικείο Βόλου (αριθ. πρακτικού συνεδρίασης/03-02-2009), με την οποία κατέστησε μοναδική κληρονόμο της την προσφεύγουσα, η οποία δεν υπέβαλε δήλωση κληρονομιάς.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή ελέγχου και σύμφωνα με τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης (Ε9) της κληρονομούμενης, προσδιορίσθηκε η αξία των περιουσιακών στοιχείων βάσει του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού και προέκυψε συνολική αξία 1.797.804,00€ (αξία ακινήτων ποσού 1.685.813,00€, πλέον αξία καταθέσεων στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ποσού 106.352,00€ και πλέον οικοσκευή 5.639,00€).

Κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το με αριθ./11-10-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η με αριθ./11-10-2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στη διεύθυνση που εμφανίζεται στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. (..... Ν. Ιωνία Βόλου), τα οποία επεστράφησαν με την ένδειξη από τα ΕΛΤΑ ότι η φορολογουμένη έφυγε χωρίς να αφήσει διεύθυνση.

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε η με αριθ./16-11-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθ.πρωτ./01-12-2016) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καθώς και η από 16-11-2016 έκθεση ελέγχου (αριθ.πρωτ./01-12-2016), με την οποία γνωστοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου και το ύψος του φόρου ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0	1.792.165,00€
ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ	0	5.639,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0	1.797.804,00€
ΦΟΡΟΣ	0	684.022,00€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ		820.826,00€

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		1.504.848,00€
---------------------	--	----------------------

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

1. Έχει αμφισβητηθεί το κληρονομικό της δικαίωμα από τους συγγενείς της διαθέτιδας και μέχρι σήμερα παραμένει επίδικο.
2. Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θα γεννηθεί με τη λήξη της επιδικίας.
3. Μη νόμιμη η επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου λόγω μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στο χρόνο λήξης της επιδικίας.
4. Κάποια κληρονομιαία στοιχεία δεν σώζονταν κατά το χρόνο θανάτου και κακώς συμπεριελήφθησαν στην κληρονομιά. Όσο για το χρηματικό ποσό που συμπεριελήφθη στο ενεργητικό της κληρονομίας, το υπόλοιπο του ενός λογαριασμού ήταν 0,78€ και όχι 53.175,99€..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση.....
β) για παράλειψη δήλωσης, μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτό.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι και δεν ευσταθούν, διότι στην με αριθ. καταχώρησης/2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 (χρήση 01-01-2013/3112-2013) και στην με αριθ. καταχώρησης/2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνει ιδιοκατοίκηση σε οικία στη θέσηστο ΒΟΛΟ επιφάνειας 122τμ. γεγονός που σημαίνει ότι νέμεται το ακίνητο, το οποίο ανήκε στην περιουσία της κληρονομούμενης.

Επίσης στην υπεύθυνη δήλωση που απευθύνει η προσφεύγουσα στην υπηρεσία μας προσκομίζει βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9), στην οποία εμφανίζονται όλα τα ακίνητα που κληρονόμησε από την κληρονομούμενη σαν αναπόσπαστο μέρος αυτής, για τα οποία δεν γνωρίζουμε αν τα νέμεται όλα, από τη στιγμή που δεν φαίνεται να ορίστηκε μεσεγγυούχος ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/13

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 υποβάλλει 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 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 στον φορολογούμενο.

Η άποψη της προσφεύγουσας ότι κάποια από τα ακίνητα δεν σώζονταν κατά την ημερομηνία θανάτου θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη στο στάδιο πριν την οριστική πράξη, αν προσκόμιζε στοιχεία που το αποδείκνυαν πράγμα που δεν έκανε, γι αυτό και ο ισχυρισμός της δεν ευσταθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.2 περ.θ του Ν.2961/2001 σε φόρο κληρονομίας υποβάλλονται τα κάθε φύσεως κινητά που βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.3 του Ν.2961/2001, τίτλοι και λοιπές αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, που στη συγκεκριμένη περίπτωση αφορούν χρηματικό ποσό που συμπεριλήφθηκε στο ενεργητικό της κληρονομίας, διευκρινίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε κατόπιν απάντησης της Εθνικής Τράπεζας (κωδ. απάντησης 1683369) στην οποία αναγράφονται δύο (2) τραπεζικοί λογαριασμοί: α)708 με υπόλοιπο 53.175,99€ και β)793 με υπόλοιπο 53.176,03€. Η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο του τελευταίου φύλλου του πρώτου λογαριασμού με τελευταία κίνηση αυτού στις 28-01-2009, (3 μέρες πριν πεθάνει η

κληρονομουμένη) και υπόλοιπο ποσό 0,85€, πράγμα το οποίο επιβεβαιώνει ότι ορθά συμπεριελήφθησαν και οι δύο (2) αυτοί λογαριασμοί στην κληρονομία περιουσία, οπότε ο ισχυρισμός της για το αντίθετο, είναι αβάσιμος και δεν ευσταθεί.

Για τον λόγο που προβάλλει η προσφεύγουσα, ότι έχει αμφισβητηθεί το κληρονομικό της δικαίωμα από τους συγγενείς της διαθέτιδας οι οποίοι άσκησαν αγωγή (αριθ.κατάθεσης/18-06-2010) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Βόλου ζητώντας να κηρυχθεί άκυρη η διαθήκη, εκδόθηκε η με αριθ./31-05-2013 οριστική απόφαση η οποία απέρριψε την αγωγή. Η επιδικία έληξε με την πιο πάνω απόφαση και αναβιώνει με την άσκηση ένδικων μέσων τα οποία δεν έχουν ασκηθεί μέχρι σήμερα. Δεν υπεβλήθη δήλωση φόρου κληρονομίας ούτε από τους συγγενείς της κληρονομουμένης που άσκησαν την αγωγή, ούτε από την προσφεύγουσα-κληρονόμο βάσει διαθήκης, ζητώντας αναβολή φορολόγησης μετά τη λήξη της επιδικίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.2 παρ.4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρ. 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για μη υποβολή δήλωσης ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

Μετά τα πιο πάνω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος, αφού η επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου είναι απολύτως νόμιμη, διότι έληξε η επιδικία χωρίς άσκηση ένδικων μέσων εκ μέρους της προσφεύγουσας και ορθώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ποσοστού 120% επί της διαφοράς του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε η υπόχρεος σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16-11-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. καταχώρησης/05-01-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.και την **επικύρωση** της με αριθ./16-11-2016 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
ΕΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2009
ΑΡΙΘ. ΠΡΑΞΗΣ/16-11-2016**

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0	1.792.165,00€	1.792.165,00€
ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ	0	5.639,00€	5.639,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0	1.797.804,00€	1.797.804,00€
ΦΟΡΟΣ	0	684.022,00€	684.022,00€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ		820.826,00€	820.826,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		1.504.848,00€	1.504.848,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞ ΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .