



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03.02.2017

αριθμός απόφασης 1188

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογία φορολογίας 09.10.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./29.08.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 21.10.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./16 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρονολογία φορολογίας 09.10.2009 (Θ/2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 62.468,51 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 74.962,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 137.430,73 ευρώ.

Ο ως άνω φόρος προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης, με Α.Φ.Μ., η οποία απεβίωσε την 09.10.2009 και κατέλειπε μοναδικό εξ αδιαθέτου κληρονόμο, τον υιό της, ο οποίος αποδέχθηκε την κληρονομιά με την αριθ. πρωτ./13.01.2010 έκθεση αποδοχής κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής του Πρωτοδικείου Στη συνέχεια υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. την με αριθ./10 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/2009).

Σύντομο Ιστορικό

Την 12.05.2016 διαβιβάστηκε από το τμήμα Β' - Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. προς το Τμήμα Ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, έγγραφο με το οποίο ενημέρωναν το αρμόδιο τμήμα ότι η με αριθ./10 δήλωση κληρονομιάς με το ευεργέτημα της επ' ωφελεία απογραφής, υποβλήθηκε ανακριβώς από τον, καθώς δεν δηλώθηκαν ως στοιχεία της κληρονομιάς αφενός στο ενεργητικό της το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ που εισέπραξε η αποβιώσασα την 29.02.2008, ως αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο και αφετέρου στο παθητικό της το ποσό των 678.291,24 ευρώ που αργότερα κρίθηκε ότι όφειλε να επιστρέψει σύμφωνα με το 29.01.2010 έγγραφο του Υπουργείου – Τμήμα Απαλλοτριώσεων Αποκτήσης Ακινήτων και Αποζημιώσεων.

Σύμφωνα με την από 29.08.2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η κληρονομούμενη,, είκοσι μήνες πριν το θάνατό της και συγκεκριμένα την 29.02.2008 εισέπραξε το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ ως αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο, τα οποία απέμειναν εις χείρας της και περιήλθαν μετά το θάνατό της στην κατοχή του νομίμου κληρονόμου της Στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς ο προσφεύγων παρέλειψε να συμπεριλάβει ως στοιχεία κληρονομιάς αφενός στο ενεργητικό της το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ που αρχικά η αποβιώσασα εισέπραξε ως αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο και αφετέρου στο παθητικό της το ποσό των 678.291,24 ευρώ που αργότερα κρίθηκε ότι όφειλε να επιστρέψει.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. το με αριθ./29.06.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) , το οποίο επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα την 06.07.2016, μαζί με το με αριθ./29.06.2016 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Την 16.08.2016 υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθ. πρωτ./2016 Υπόμνημά του με το οποίο προέβαλλε τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων ελέγχου, τις οποίες είχε ήδη επικαλεστεί σε παλαιότερο έγγραφό του χωρίς όμως να προσκομίσει στοιχεία και στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της με αριθ./29.08.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.

β) Παραβίαση βάρους αποδείξεως, το οποίο φέρει η φορολογική αρχή.

γ) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη. Ισχυρίζεται ότι η κληρονομούμενη από το έτος 2005 έπασχε από βαρείας μορφής μεταστατικό καρκίνο ο οποίος απαιτούσε υπέρογκα έξοδα για την αντιμετώπιση. Επίσης, όπως ήταν γνωστό στον κοινωνικό τους περίγυρο, η μητέρα του ήταν από πολλών ετών εθισμένη και ειδικά μετά την εμφάνιση της ασθένειάς της διήγε πολυδάπανο βίο. Προσκομίζει δε δαπάνες ποσού 256.181,99 ευρώ που αφορούν προσωπικά της έξοδα, αποπληρωμή δανείων από πιστωτικά ιδρύματα και εφορία. Πέραν αυτών, ο ίδιος είχε κατ' επανάληψη εγγυηθεί προσωπικά σε τρίτα άτομα του κοινωνικού και οικογενειακού περιβάλλοντός τους για την πληρωμή ποσού πέραν των 500.000,00 ευρώ τα οποία προέρχονταν από δανεισμούς για την εξόφληση χρεών της που είχαν δημιουργηθεί από τον εθισμό της δ) Επιφυλάσσεται να προσκομίσει νέα στοιχεία κατά την κλήση σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: 3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ίδιου νόμου περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1, 4 και 5 του ν.2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102, παρ. 1, περ. α' του ν.2961/01: «1. 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».

Επειδή, είναι στη διακριτική ευχέρεια του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να διενεργήσει έλεγχο της ακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων, εντός των

προθεσμιών που ορίζουν οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

Επειδή, η έκδοση της πράξης στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του ν.2961/2001, όπως ισχύει, στις διατάξεις των άρθρων 2,23,28,30,34,37, και 72 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013) και στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 4, 5 και 9 ν. 2523/1997.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει στις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου και των πρόσθετων φόρων.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, δεδομένου ότι στην από 29.08.2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί προσάρτημα της πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, το χρηματικό ποσό που εισέπραξε η θανούσα είκοσι μήνες πριν το θάνατό της θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά και ο κληρονόμος επιτρέπεται να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Στην προκειμένη περίπτωση ο κληρονόμος, κατόπιν προσκλήσεως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., κλήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία για την τύχη του ποσού των 1.302.976,41 ευρώ. Ο προσφεύγων, με το με αριθ./22.02.2016 έγγραφό του, ισχυρίστηκε ότι το εν λόγω ποσό είχε εισπραχθεί από τη μητέρα του και δεν υφίστατο κατά το χρόνο της επαγωγής της κληρονομιάς και για το λόγο αυτό δεν συμπεριλήφθηκε στην κληρονομιά, ενώ στη συνέχεια προσκόμισε 29 έγγραφα-στοιχεία τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του αλλά δεν αποδέχθηκε. Ειδικότερα, οφειλή προς την Τράπεζα έχει συμπεριληφθεί στο παθητικό της κληρονομιάς, ενώ λοιπές δαπάνες της, όπως ασφάλιστρα, πληρωμή πιστωτικών καρτών, ιατρικές

κλπ, μπορούσαν να καλυφθούν από λοιπά εισοδήματα της θανούσης. Σχετικά δεν με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για ένα σημαντικό ύψος υποχρεώσεων της θανούσης από χαρτοπαιξία και τυχερά παίγνια, αυτός απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά το δικαίωμα του προσφεύγοντος να διατυπώσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, αυτός κλήθηκε ήδη από την αρμόδια υπηρεσία, αρχικά με την με αριθ./14.06.2016 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια με το με αριθ./29.06.2016 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., όπου και ανταποκρίθηκε καταθέτοντας τα με αριθ./22.06.2016 και/2016 σχετικά υπομνήματα με όμοιο περιεχόμενο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου, οδός, αρ., με ΑΦΜ, κατά της με αριθ./29.08.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 09.10.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./29.08.2016:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς	62.468,51 ευρώ
Πρόσθετος φόρος (120%)	74.962,22 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	137.430,73 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.