



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 27.01.2017

αριθμός απόφασης 871

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 30.09.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της νέας εκκαθάρισης φόρου κληρονομιάς, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2015 αποφάσεως του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία μεταρρύθμισε την με αριθ./18.11.2008 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και ανέπεμψε στη Διοίκηση για τον εκ νέου υπολογισμό του φόρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. (Α.Τ.Β./18.07.2016, ΑΧΚ/18.07.2016), κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, Τμήμα Τριμελές (μεταβατική έδρα), που μεταρρύθμισε την με αριθ./08 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Την από 31.10.2016 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 30.09.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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./18.07.2016 ατομική βεβαίωση φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (Α.Χ.Κ./18.07.2016 γρ. Χ.Κ. 1), έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1997 (Θ .../1997), διενεργήθηκε νέα εκκαθάριση, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2015 αποφάσεως του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Μεταβατική έδρα), η οποία μεταρρύθμισε την με αριθ./....11.2008 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τον εκ νέου υπολογισμό του φόρου.

Ιστορικό

Την 18.11.2008 εκδόθηκε η με αριθ. .../2008 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρονολογίας φορολογίας 15.12.1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού 38.601,26 ευρώ (ή 13.153.380 δρχ.), πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (300%) ποσού 115.803,79 ευρώ (ή 39.460.140 δρχ.), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 154.405,05 ευρώ (ή 56.613.520 δρχ.), λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Η διαφορά φόρου προέκυψε με βάση την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς και τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου και ειδικότερα στην κληρονομική μερίδα της κόρης του, προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών ακινήτων, ήτοι:

- την ψιλή κυριότητα ενός αγρού που βρίσκεται στη θέση «.....» της πρώην κτηματικής περιφέρειας (νυν δημοτικό διαμέρισμα), εμβαδού 4.000 τ.μ., ο οποίος

κατόπιν νεώτερης εμβαδομέτρησης προσδιορίστηκε σε 3.437,50 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 1.320,62 ευρώ (ή 450.000 δρχ.),

- την ψιλή κυριότητα ενός ελαιοκτήματος με 17 ελαιόδεντρα στη θέση «.....» της πρώην κτηματικής περιφέρειας (νυν δημοτικό διαμέρισμα), εμβαδού 2.000 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 449,01 ευρώ (ή 153.000 δρχ.),
- την ψιλή κυριότητα ενός ελαιοκτήματος με 32 ελαιόδεντρα στη θέση «.....» της πρώην κτηματικής περιφέρειας (νυν δημοτικό διαμέρισμα), εμβαδού 3.000 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 1.690,39 ευρώ (ή 576.000 δρχ.),
- την ψιλή κυριότητα ενός ελαιοκτήματος με 22 ελαιόδεντρα στη θέση «.....» της πρώην κτηματικής περιφέρειας (νυν δημοτικό διαμέρισμα), εμβαδού 2.500 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 581,07 ευρώ (ή 198.000 δρχ.) και
- την ψιλή κυριότητα εξ αδιαιρέτου ποσοστού 42% ενός οικοπέδου που βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στη θέση «.....», εμβαδού 2.476,99 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 6.869,42 ευρώ (ή 2.340.755 δρχ.).

Σύμφωνα με την από 13.11.2008 Έκθεση Ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος αμφισβήτησε την αξία των δηλωθέντων κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, και αφού έλαβε υπόψη του συγκριτικά στοιχεία μεταβιβάσεων ακινήτων προσδιόρισε την αγοραία αξία των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων στο ποσό των 243.820,98 ευρώ ή 83.082.000 δρχ. αντί του δηλωθέντος ποσού των 10.910,51 ευρώ (ή 3.717.755 δρχ.) Κατόπιν αυτού ο διενεργούμενος έλεγχος υπολόγισε το φόρο με βάση τις αξίες που προσδιόρισε και στην συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ. .../08 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία καταλόγισε σε βάρος της ως άνω κληρονόμου διαφορά φόρου ύψους 38.601,26 ευρώ (ή 13.153.380 δρχ.) πλέον πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας (300%) ποσού 115.803,79 ευρώ (ή 39.460.140 δρχ.), συνολικό ποσό για καταβολή 154.405,05 ευρώ (ή 56.613.520 δρχ.).

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθ. καταχ. βιβλίου .../29.01.2009 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (μεταβατική έδρα), με την οποία ζητούσε την ακύρωση ή άλλως την τροποποίησή της, ισχυριζόμενη ότι η εκτίμηση των κληρονομιών ακινήτων έγινε με βάση απρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, είναι υπερβολική, αυθαίρετη και κατά πολύ μεγαλύτερη της πραγματικής.

Το ως άνω Δικαστήριο, κατά τη συζήτηση της υπόθεσης, έκρινε αναγκαίο να αναβάλλει την έκδοση οριστικής απόφασης και διέταξε την συμπλήρωση των αποδείξεων με την έκδοση της με αριθ. /2013 προδικαστικής απόφασής του, υποχρεώνοντας τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει επανέλεγχο και να προσκομίσει στο Δικαστήριο σχετική έκθεση επανελέγχου.

Σε εκτέλεση της προαναφερόμενης προδικαστικής απόφασης του Δικαστηρίου προσκομίστηκε η από 30.04.2014 έκθεση επανελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την οποία αφενός μεν διευκρινίστηκαν τα αξιοποιούμενα στοιχεία, αφετέρου δε πραγματοποιήθηκε εκ νέου εκτίμηση της

αξίας των, κατόπιν αξιοποίησης συγκριτικών στοιχείων, κληρονομιαίων ακινήτων, σύμφωνα με την οποία η συνολική τους αξία ανήλθε στο ποσό των 227.310,20 ευρώ (ή 77.455.952 δρχ.).

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο, Τμήμα Τριμελές (Μεταβατική έδρα), αφού έλαβε υπόψη του τις διευκρινίσεις της σχετικής έκθεσης επανελέγχου καθώς και τα συγκριτικά στοιχεία που προσκόμισε και επικαλέστηκε η προσφεύγουσα, εξέδωσε την με αριθ./2015 απόφασή του, σύμφωνα με την οποία:

- Δέχεται εν μέρει την προσφυγή.
- Μεταρρυθμίζει την .../18.11.2008 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- Προσδιορίζει την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας της προσφεύγουσας στο ποσό των εκατόν εξήντα χιλιάδων εξακοσίων τριάντα δύο ευρώ και εξήντα τριών λεπτών (160.632,63 € ή 54.735.569 δρχ.).
- Αναπέμπει στη Διοίκηση για τα νόμιμα κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό.

Σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης η Δ.Ο.Υ. προέβη σε νέα εκκαθάριση της με αριθ. .../08 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και στη βεβαίωση του φόρου ποσού 76.047,00 ευρώ (Α.Τ.Β./18.07.2016, Αριθμός Χ.Κ./18.07.2016).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της νέας εκκαθάρισης της με αριθ./08 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ως προς το ποσοστό του πρόσθετου φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Η αρμόδια φορολογική αρχή, διενεργώντας νέα εκκαθάριση σύμφωνα με την με αριθ. .../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα), υπολόγισε προσαύξηση 300% και όχι 120% όπως ισχύει από 31.03.2011 σύμφωνα με την τροποποιηθείσα, δυνάμει του ν.3943/2011, διάταξη του ν.2523/1997.

β) Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει, κατά τη νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς, την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης-ηπιότερης κύρωσης, αφού κατά το χρόνο της νέας εκκαθάρισης ίσχυε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς ως προς τα ποσοστά πρόσθετων φόρων και το ανώτατο ύψος αυτών, κατά τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 4 του ν.2523/1997, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του ν.3943/2011 και να υπολογίσει την προσαύξηση με τα προβλεπόμενα εκεί ποσοστά και όχι υπολογίζοντας τη διαφορά κυρίου φόρου με το ανώτατο ποσοστό προσαύξησης 300%, όπως ίσχυε μέχρι το 2011, αλλά εφαρμόζοντας την τροποποιηθείσα διάταξη, όπου προέβλεπε ανώτατο ποσοστό 120%.

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 προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, η προσβαλλόμενη νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς της με αριθ./08 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο διατακτικό της με αριθ./2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, Τμήμα (μεταβατική έδρα), η οποία δέχθηκε εν μέρει την προσφυγή, μεταρρύθμισε την με αριθ./08 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και προσδιόρισε την αξία της κληρονομιάς περιουσίας της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με κρίση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου, Τμήμα ...' (Φορολογικό – Τελωνειακό), στην με αριθ./2016 απόφασή του:«.....5. Περαιτέρω και η προβλεπόμενη στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας πράξη εκκαθάρισης των προαναφερομένων εσόδων, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση σχετικής οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού των εσόδων αυτών, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νόμιμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικώς η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τα οφειλόμενα χρέη, όπως προσδιορίζονται από την τελευταία, καθώς και τις προσαυξήσεις μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 του ν.2523/1997, Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, ανάγεται στάδιο της είσπραξης των ως άνω οφειλόμενων χρεών και προβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή κατά της σχετικής αντίστοιχης ατομικής ειδοποίησης. 8. Σύμφωνα, όμως με όσα έγιναν δεκτά στη μείζονα σκέψη της παρούσας, η παραπάνω έκθεση εκκαθάρισης, η οποία συντάχθηκε μετά την κατάργηση των δικών που άνοιξαν με τις προσφυγές του αποβιώσαντος, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου, των ασφαλιστικών εισφορών ή των προστίμων του ΚΒΣ, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Ν.4174/2013. Συνεπώς η ενδικοφανής προσφυγή που άσκησαν οι προσφεύγοντες κατά της εν λόγω έκθεσης είναι απαράδεκτη,».

Επομένως και σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η νέα εκκαθάριση που διενεργήθηκε στην με αριθ./08 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν έκδοσης της με αριθ. .../2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, Τμήμα Τριμελές, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή και ως εκ τούτου η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30.09.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.