



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη 18-1-2017
Αριθ. Απόφασης: 148**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** του . . του - **ΑΦΜ ...** κατά της **υπ' αρ./-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ./-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **από2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.....**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής** του . . του ... με ΑΦΜ ..., 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 το υπ' αριθμ./-2016 συστημένο έγγραφο (....) απεστάλησαν ταχυδρομικά - κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013, η υπ' αριθμ./-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καθώς και η από2016 έκθεση ελέγχου.

Από την έρευνα στο ηλεκτρονικό σύστημα των ΕΛ.ΤΑ. εξακριβώθηκε ότι η παραλαβή του προαναφερθέντος συστημένου εγγράφου (....) από το λήπτη, κο, έγινε την ...-2016, ώρα 11:09 από το ταχυδρομικό κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ. στο Συνεπώς, η παρούσα υπ' αριθμ. .../-2016 ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε εμπρόθεσμα.

Με την με αριθμό .../-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου κληρονομιάς 6.910,90 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 8.293,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.203,98 ευρώ**, αναφορικά με την υπ' αρ. .../2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-.../2002).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από ...-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ...., σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../-2015 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, καθώς η οριστική πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα εντός του 2016, δηλαδή 11 χρόνια μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Ακόμη, δεν επιδόθηκε ποτέ στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013.
- 2) Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής δήλωσης παραγράφεται μετά την πάροδο της αρχικής προθεσμίας παραγραφής, (σ.σ μετά την πενταετία) αν έρθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία. Κανένα συμπληρωματικό στοιχείο ή στοιχείο που δεν ήταν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν υπάρχει στην περίπτωση του επανελέγχου της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.
- 3) Μείωση του ποσού της αξίας των ακινήτων:
 - Η αξία των ακινήτων, 55 ευρώ/τ.μ., αναφέρεται σε όλα τα ακίνητα της περιοχής του, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε ακινήτου, όπως το σχήμα, το μέγεθος και η θέση αυτού.
 - Προσκομίζεται συγκριτικό στοιχείο φόρου κληρονομιάς με αριθμό δήλωσης .../2004 – Θ-.../2004 στην οποία οικόπεδο στην περιοχή «....» ... εκτιμήθηκε 21,12 ευρώ/τ.μ.,
 - Αναφέρεται συγκριτικό στοιχείο στη θέση «.....», οικόπεδο αξίας 17,06 ευρώ/ τ.μ.
 - Η θέση «....» και θέση «....» όπου βρίσκονται τα κληρονομηθέντα ακίνητα είναι διαφωτιστική για την αξία τους το 2002, συγκριτικά με τα υπόλοιπα ακίνητα της

περιοχής.

- 4) Οι πρόσθετοι φόροι δεν θα πρέπει να επιβληθούν, αφού ο προσφεύγων τήρησε την υποχρέωσή του να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς και να πληρώσει οποιοδήποτε φόρο του επέβαλλε η φορολογική αρχή. Αντίθετα, ο έλεγχος της δήλωσης φόρου κληρονομιάς βαρύνει την ίδια τη φορολογική αρχή και ουδεμία υπαιτιότητα έχει ο φορολογούμενος.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν του επιδόθηκε το υπ' αριθμ. 134/2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174.2013, πρέπει αυτός να γίνει δεκτός, για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Ν.4174/2013 «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

- α. Φόρο Εισοδήματος.
- β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).
- γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).
- δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικιών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.
- ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.
- στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29 του Ν.4174/2013 «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1&2 του Ν.4174/2013 «1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 1, 2 του Ν.4174/2013** «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α)....., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Το υπ'αριθμ. .../2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου εστάλη στον προσφεύγοντα με την υπ'αριθμ./....2016 συστημένη επιστολή.
- Η παραπάνω επιστολή επιστράφηκε από τα ΕΛ.ΤΑ. με τη σήμανση «χωρίς οδό», «συνωνυμία»

Επειδή, η μη επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και της προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου, αποτελεί τυπική πλημμέλεια, δεδομένου ότι αφαιρεί από το φορολογούμενο το δικαίωμά του να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου και την επιβολή φόρων.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ./....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . και την ακύρωση της υπ' αριθμ./....-2016 πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς, λόγω μη επίδοσης του προβλεπόμενου από το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. στην έκδοση νέας πράξης, αφού επιδοθεί νομότυπα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, εντός της οριζόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

α/α

**Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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.