



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 01/09/2016

Αριθμός απόφασης: 2830

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 16 04 529

ΦΑΞ : 213 16 04 566

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΔΙΟΥΝΥΣΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οδού, ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεου του αποβιώσαντος αδερφού της του, **ΑΦΜ** κατά της υπ' αριθμ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία εκθέση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ** ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεου του αποβιώσαντος αδερφού της του, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ως κληρονόμου και νόμω υπόχρεου του αποβιώσαντος αδερφού της, φόρος κληρονομιάς ποσού 6.816,22 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 8.179,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 14.995,69 €.

Η διαφορά φόρου κληρονομιάς προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 15/12/2015 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ν.2961/2001 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, σύμφωνα με το οποίο δεν δηλώθηκαν στην υπ' αριθμό/2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα και ο αδερφός της, ως κληρονόμοι με διαθήκη της του ΑΦΜ:....., που απεβίωσε την 03/12/2001 μετρητά ποσού 30.968.400 δρχ. ή 90.883,05€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η εκτίμηση της φορολογικής αρχής περί ύπαρξης μη δηλωθέντων μετρητών στην κληρονομιά – ανάλωση του επίμαχου ποσού από την ίδια την κληρονομούμενη. Συγκεκριμένα, η κληρονομούμενη κατέβαλε το ποσό των €45.467,74 για εξόφληση νοσηλίων του υιού της και αδερφού της προσφεύγουσας, το ποσό των 15.163,46€ για πληρωμή φόρου κληρονομιάς του συζύγου της, καθώς και για την κάλυψη εξόδων διαβίωσης της ίδιας, τα οποία ανέρχονται με βάση τους κανόνες της κοινής πείρας τουλάχιστον στο ποσό των €10.271,46 ετησίως.
2. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης καταιγιστικής πράξης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 102§1 περ. α' του ν.2961/2001, του άρθρου 22 περ.β' του ν.4203/2013 και του άρθρου 37§5 του ν.4141/2013, η λήξη της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν μπορεί να τοποθετηθεί σε χρόνο μεταγενέστερο της 31/12/2015.

3. Η ελαττωματικότητα των διαδοχικών παρατάσεων της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προκύπτει από συνδυασμό των διατάξεων του Συντάγματος και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου καθώς και νομολογίας (ΔΕφ Αθηνών 631/2014, 628/2014, 624/2014, ΔΕφ Χανίων 24/2013). Επομένως, δεν χωρεί στην υπό κρίση υπόθεση εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4337/2015.
4. Παραβίαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1265/16-12-2013, σύμφωνα με τις οποίες θα έπρεπε να διαγραφεί η εντολή ελέγχου καθώς η υπόθεση της είναι ήσσονος σημασίας.

Επειδή, με το άρθρο 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» §3 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «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.

...

Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος. ».

Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά φόρου κληρονομίας σε βάρος του αδερφού της προσφεύγουσας προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 15/12/2015 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ν.2961/2001 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, σύμφωνα με το οποίο δεν δηλώθηκαν στην υπ' αριθμό/2003 δήλωση φόρου κληρονομίας που υπέβαλε η προσφεύγουσα και ο αδερφός της, ως κληρονόμοι με διαθήκη της του ΑΦΜ:....., που απεβίωσε την 03/12/2001 μετρητά ποσού 30.968.400 δρχ. ή 90.883,05€.

Επειδή, συγκεκριμένα, κατόπιν της υπ' αριθμό/2012 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπ' αριθμό/2003 δήλωση κληρονομίας (αριθμός φακέλου θ/.....) και διαπιστώθηκε ότι η κληρονομούμενη εισέπραξε μετρητά, την 02/12/2001:

Α) από πώληση 1.970 ονοματικών μετοχών της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:, στον του αντί του ποσού των 4.129.120 δρχ. ή 12.117,74 ευρώ (Ιδιωτικό Συμφωνητικό στις 2/12/2001) και

Β) από πώληση 12.805 ονομαστικών μετοχών της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:,στην του Αντί του ποσού των 26.839.280δρχ. ή 78.765,31 ευρώ (Ιδιωτικό Συμφωνητικό στις 2/12/2001).

Για τα ως άνω, κατατέθηκαν από την εταιρεία οι υπ' αριθμ./04-12-2001 και/04-12-2001 Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ και καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος.

Επειδή, τα ανωτέρω ποσά (4.129.120δρχ+26.839.280δρχ=30.968.400δρχ) ή (12.117,74€+78.765,31€=90.883,05€) προέρχονται από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε η κληρονομούμενη μέσα στην προηγούμενη του θανάτου της τριετία, ήτοι η κληρονομούμενη απεβίωσε την 03/12/2001 και η πώληση των ονομαστικών μετοχών της εταιρείας «.....» πραγματοποιήθηκε την 02/12/2001 (βάσει των από 02/12/2001 ιδιωτικών συμφωνητικών πώλησης μετοχών που έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε στα δηλωθέντα της υπ' αριθμό/2003 δήλωσης κληρονομιάς το αδήλωτο ποσό των $30.968.400\delta\rho\chi/2=15.484.200\delta\rho\chi$ που αναλογεί στον αδερφό της προσφεύγουσας (άρθρο 3§3 του ν. 2961/2011) και ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενη πράξης.

Επειδή, η πώληση των ως άνω ονομαστικών μετοχών πραγματοποιήθηκε μια μέρα πριν το θάνατο της κληρονομούμενης, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανάλωση του επίμαχου ποσού από την ίδια την κληρονομούμενη είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, με το άρθρο 102 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου» §1 περιπτ. α' του ν. 2961/2011 ορίζεται ότι:

« 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, με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι:

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ...

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, με το άρθρο 37§5 του ν. 4141/2013 ορίζεται ότι:

«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος στην υπ' αριθμό/2003 δήλωση κληρονομιάς διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που εκδόθηκε την 14/09/2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου παρατάθηκε νομίμως μέχρι την 31/12/2015 αρχικά, βάσει του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 και του άρθρου 37§5 του ν. 4141/2013 και στη συνέχεια μέχρι 31/12/2016 δυνάμει του άρθρου 22 του ν.4337/2015. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας και μη συμμόρφωσης με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη των διαδοχικών παρατάσεων της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου βάσει των οποίων εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Ωστόσο, ο σχετικός έλεγχος ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι της Διοίκησης (άρθρο 93§4 του Συντάγματος), η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1265/2013 στο άρθρο 2 περ. γ' με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας» ορίζεται ότι:

«2. Επειδή οι δηλώσεις της φορολογίας κεφαλαίου δεν υποβάλλονται ηλεκτρονικά, με συνέπεια να μην υπάρχουν τα στοιχεία αυτών στα πληροφοριακά συστήματα του Υπουργείου Οικονομικών, η επιλογή των προς έλεγχο παραγραφόμενων υποθέσεων θα διενεργηθεί από τον Προϊστάμενο της κάθε Υπηρεσίας, αντλώντας τις υποθέσεις από τα τηρούμενα βιβλία αυτής, στα οποία είναι καταχωρημένες κατά έτος οι υποθέσεις της φορολογίας κεφαλαίου.

Ο Προϊστάμενος αφού αξιολογήσει τις υποθέσεις κληρονομιών, γονικών παροχών, δωρεών, μεταβιβάσεων, εμπορικών ελέγχων κ.λπ. καλείται να επιλέξει τις πλέον σοβαρές, όπως:

α) ...β)

γ) Υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών - δωρεών - γονικών παροχών, στις οποίες περιλαμβάνονται κινητές αξίες, μετοχές, μερίδια, μερίδες και γενικά επιχειρήσεις (μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο), η αξία των οποίων δεν προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1055/2003 ΑΥΟ.

δ)ε)στ)»

Επειδή, εν προκειμένω, αιτία της έκδοσης της υπ'αριθμ./2012 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ αποτέλεσε το γεγονός ότι η κληρονομούμενη είχε κληρονομήσει από το σύζυγό της, μετοχές (αριθμός φακέλου Θ-...../2000), ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων της ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 είναι αβάσιμος.

Επιπλέον, τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 αποτελούν «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας» προς τη φορολογική διοίκηση και σε καμία περίπτωση δεν επιφέρουν ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του , νόμω υπόχρεη η προσφεύγουσα - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρονολογία Φορολογίας 03/12/2001:

Διαφορά φόρου κληρονομιάς	6.816,22€
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	8.179,47€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.995,69€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).