



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 28.07.2016

Αριθμός απόφασης: 2732

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 αριθ. 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' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/ 09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.03.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., κληρονόμου της μητρός του, κατά της με αριθ./ 24.02.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού

έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./ 24.02.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 04.04.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 30.03.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κληρονόμου της θανούσης μητρός του, η οποία απεβίωσε την 21.07.2012, με Α.Φ.Μ. εν ζωή, 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 με αριθ./ 24.02.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος (πηγή προέλευσης: εμπορικές επιχειρήσεις) ποσού 53.945,35 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 64.734,42 ευρώ, πλέον έκτακτη εισφορά (άρθρ. 5 ν.3833/10) ποσού 1.598,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 120.278,02 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./1.12.2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ελεγχόμενη περίοδος 01.01.2009 – 31.12.2009, η οποία εκδόθηκε μετά από διαπίστωση από τα αρχεία της εν λόγω υπηρεσίας (υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Α.), ότι η θανούσα προέβη κατά την εν λόγω περίοδο σε αγοραπωλησία ακινήτων μεγάλης αξίας χωρίς να τις δηλώσει στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2010. Ειδικότερα, την 15.06.2009 αγόρασε από, από κοινού με τον υιό της, τρία (3) οικοπέδα άρτια και οικοδομήσιμα στη θέση «.....» του Δήμου και υπέβαλαν τις εξής κοινές Δηλώσεις Μεταβίβασης Ακινήτου: α) την με αριθ. κοινή Δήλωση Μεταβίβασης Ακινήτου για την αγορά οικοπέδου έκτασης 1.430,60 τ.μ. με συμφωνηθέν τίμημα 5.000.000,00 ευρώ, β) την με αριθ. κοινή Δήλωση Μεταβίβασης Ακινήτου για την αγορά οικοπέδου έκτασης 1.322,25 τ.μ. με συμφωνηθέν τίμημα 4.500.000,00 ευρώ και γ) την με αριθ. κοινή Δήλωση Μεταβίβασης Ακινήτου για την αγορά οικοπέδου έκτασης 1.247,00 τ.μ. με συμφωνηθέν τίμημα 4.500.000,00 ευρώ και παράλληλα καταβλήθηκαν οι αναλογούντες φόροι μεταβίβασης. Στην συνέχεια και συγκεκριμένα την ίδια ημέρα (15.06.2009) πώλησαν τα ως άνω ακίνητα στις αγοράστριες Εταιρείες, &

..... έναντι τιμήματος 5.774.000,00 ευρώ, 5.206.000,00 ευρώ και 5.206.000,00 ευρώ, αντίστοιχα, και για το λόγο αυτό υπεβλήθησαν οι με αριθ., και κοινές Δηλώσεις Τέλους Συναλλαγών Ακινήτων και οι με αριθ., και κοινές Δηλώσεις Αυτόματου Υπερτιμήματος. Κατόπιν της διαπίστωσης αυτής συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. /26.01.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/13 με τα αποτελέσματα του ελέγχου και εκδόθηκε ο με αριθ. /26.01.2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, τα οποία επιδόθηκαν την 27.10.2016 στον υιό της, ως νόμιμο κληρονόμο της και τον καλούσαν όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ο υιός της ελεγχόμενης,, προσήλθε εμπρόθεσμα, την 16.02.2016, στην ως άνω υπηρεσία καταθέτοντας το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα στο οποίο ανέφερε ότι ουδεμία σχέση έχει με την θανούσα μητέρα του επειδή ήδη είχε αποποιηθεί νόμιμα, επισυνάπτοντας την με αριθ. /15.02.2016 Έκθεση Αποποίησης Κληρονομιάς της Γραμματέας του Ειρηνοδικείου Στη συνέχεια και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου καταλογίστηκε στην, με Α.Φ.Μ., για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 έως 31.12.2009, ποσό 150.827,00 ευρώ ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2238/94, ήτοι το ποσό που εισέπραξε ως όφελος για τη διαμεσολάβησή της στις ως άνω αυθημερόν αγοραπωλησίες ακινήτων και το οποίο δεν δήλωσε. Το ως άνω ποσό προστέθηκε στα ήδη δηλωθέντα εισοδήματα της ελεγχόμενης, αναπροσαρμόστηκε το φορολογητέο εισόδημά της και εκδόθηκε η με αριθ. / 24.02.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, η οποία επιδόθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα, ως κληρονόμο της θανούσας, με την από 29.02.2016 έκθεση επίδοσης του, εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη πράξη καθώς και η από 22.02.2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Ο ίδιος ως συνταξιούχος, πρώην, αγνοούσε, ως μη νομικός, τις διατάξεις περί κληρονομικής διαδοχής, τις νομοθετικές προβλέψεις περί αποδοχής και αποποίησης κληρονομιάς, την ύπαρξη προθεσμίας αποποίησης καθώς και τις έννομες συνέπειες της παρέλευσης αυτής. Ισχυρίζεται ότι η πλασματική αποδοχή της κληρονομιάς εξαιτίας της μη έγκαιρης αποποίησης είναι ακυρωτέα λόγω πλάνης του περί το δίκαιο και ότι η τετράμηνη προθεσμία για την αποποίηση ξεκίνησε την 4.12.2015, ημερομηνία κατά την οποία ενημερώθηκε για τις συνέπειες της πλασματικής αποδοχής της κληρονομιάς και άρα εμπροθέσμως, την 15.02.2016, δήλωσε στο Κατάστημα του Ειρηνοδικείου ότι αποποιείται την κληρονομιά της μητέρας του. Άλλωστε ουδέποτε αναμίχθηκε στην κληρονομιά της μητέρας του, ούτε υπήρξε κληρονόμος της αφού το

αυτοκίνητο που είχε στην κατοχή της (Ε.Ι.Χ. με αριθ. κυκλοφορίας) δεν έσπευσε να το μεταβιβάσει στον ίδιο.

β) Ο έλεγχος διαπίστωσε την είσπραξη (εξ' αδιαιρέτου κατά το 1/2) του ποσού των 301.654,00 ευρώ σε μετρητά ως τίμημα των αγοραπωλησιών όμως ουδεμία τέτοια καταβολή σε μετρητά αποδεικνύεται και υφίσταται. Το ως άνω αναφερόμενο στα συμβόλαια ποσό διατέθηκε προς κάλυψη μέρους των εξόδων των εν λόγω αγοραπωλησιών και η μητέρα του ουδέν όφελος αποκόμισε.

γ) Υφίσταται παραβίαση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.2238/1994 αφού ούτε υπόδειξη ευκαιρίας, ούτε διαμεσολάβηση προς κατάρτιση σύμβασης μεταξύ άλλων (τρίτων) έναντι ανταλλάγματος (κέρδους) υπήρξε.

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 1846 του Α.Κ. (Π.Δ. 456/1984) περί αυτοδίκαιης κτήσης της κληρονομιάς: «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 1847 περί αποποίησης της κληρονομιάς: «Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομιά σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1849 του Α.Κ. «Η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά ή σιωπηρά δηλώσει ότι αποδέχεται την κληρονομιά. Από τη σύνταξη απογραφής της κληρονομιάς και μόνο δεν συνάγεται τέτοια δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 1850: «Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομιά θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση αποποίησης στο γραμματέα του Ειρηνοδικείου την 15.02.2016, ήτοι πολύ αργότερα από την πάροδο των τεσσάρων μηνών από το θάνατο της μητέρας του, η οποία απεβίωσε την 21.07.2012.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, κατά γενική αρχή του δικαίου, «άγνοια νόμου δεν επιτρέπεται» (σχετ. ΣτΕ 2547/1990, Α.Π. 297/1985), η επίκληση από τον προσφεύγοντα συγγνωστής πλάνης του περί το δίκαιο απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα αριθ. / 15.06.2009, / 15.06.2009 και / 15.06.2009 συμβόλαια αγοραπωλησίας των ως άνω ακινήτων και σχετικά με τον τρόπο καταβολής του τιμήματος, προκύπτει ότι το τίμημα που τελικώς εισέπραξαν οι πωλητές για την εμπλοκή τους στις παραπάνω μεταβιβάσεις, όπως ειδικότερα αναφέρεται στα εν λόγω συμβόλαια καταβλήθηκε «σε μετρητά προηγούμενως και εκτός του χώρου τούτου», ανέρχεται σε: 96.768,00 ευρώ, 96.768,00 ευρώ και 108.118,00 ευρώ, αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 301.654,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/94 σχετικά με την έννοια και απόκτηση του εισοδήματος: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία. 3. Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.02.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για την ως άνω μεμονωμένη πράξη της αυθημερόν αγοραπωλησίας των τριών ακινήτων από την οποία αποκόμισε κέρδος η θανούσα, συντρέχουν και πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/94. Ειδικότερα, ο έλεγχος έκρινε ότι το τελικό ποσό των 150.827,00 ευρώ (301.654,00 Χ1/2) που εισέπραξε σε μετρητά η ελεγχόμενη για λογαριασμό της για τις εν λόγω αγοραπωλησίες, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.02.2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας

εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, 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 ημερομηνία κατάθεσης 30.03.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **κατοίκου**, **οδός**, **αρ.**, **με Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθ./24.02.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθ./ 24.02.2016

Διαφορά φόρου	53.945,35 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	64.734,42 €
Έκτακτη εισφορά (άρθρ. 5 ν.3833/10)	1.598,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.278,02 €

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 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).