



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 213160456

Καλλιθέα 24/6/2016

Αριθμός απόφασης: 2361

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 αριθμ. 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ....., κατοίκου....., οδός δια της αντικλήτου τουκατοίκου Αθηνών οδόςΤ.Κ κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22/1/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 20.086,00 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ο προσφεύγων υπέβαλε στις 04-07-2005 την με αριθμόδήλωση φόρου κληρονομιάς, αιτία θανάτου του αδελφού του,του....., οποίος απεβίωσε στις 03-01-2005, στην οποία δήλωσε, ως κληρονομαία κατά το 1/2 1] ένα διώροφο διαμέρισμα από υπόγειοτ.μ., ισόγειοτ.μ και πρώτο όροφοτ.μ. με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 18,75 / σε οικόπεδοτ.μ. που βρίσκεται στο ""του Δήμου2] ένα-ελαιώνα μ.τ.στη θέση " "του Δήμου Χαλκιδικής 3] επιβατικό αυτοκίνητο τύπου zeepέτους κυκλοφορίας 2000,17 ίππων, με αριθμό κυκλοφορίας4] την οικοσκευή, ήτοι συνολική αξία κληρονομιώνευρώ Χ ½ ίσον αξία κληρονομικής του μερίδας , ευρώ.

Επειδή πρόκειται για ακίνητα των οποίων η αξία προσδιορίζεται με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η δηλωθείσα αξία τους, κρίθηκε ειλικρινής, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 22-1-2016 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ καθώς επίσης ειλικρινής κρίθηκε από τον έλεγχο, η δηλωθείσα αξία του κληρονομαίου αυτοκινήτου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 πριν την κοινοποίηση της με αρ. πρωτ..... έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, και της με αριθμόπράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ το με αρ. πρωτ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και η με αρ.προσωρινή διορθωτική πράξη φόρου κληρονομιάς, τα οποία εστάλησαν στον κληρονόμο με συστημένη επιστολή στις 16-12-2015. Από τις παραπάνω κοινοποιηθείσες πράξεις προκύπτει ότι μεταξύ δήλωσης και ελέγχου δεν προέκυψε καμία διαφορά και η δήλωση [ως προς τις δηλωθείσες αξίες των κληρονομιών ακινήτων και κινητών] κρίθηκε ειλικρινής, **με την διαπίστωση ότι η αρχική εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς έγινε λάθος και βεβαιώθηκε μικρότερος φόρος**, μετά δε την **νέα εκκαθάριση προέκυψε διαφορά φόρου ως ακολούθως :**

φόρος βάσει των διατάξεων του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3091/2002 και στην κατηγορία Β ανέρχεται στο ποσό των 26.818,0 ευρώ μείον τον αρχικά βεβαιωθέντα 6732,0 ευρώ =για καταβολή 20.086,0 ευρώ .

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Το δικαίωμα του δημοσίου έχει εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, αφού από την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, που έγινε την 4-7-2005.

2. Με τον Ν 1986/1991 κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Δανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.

3. Η φορολογούσα αρχή της ΔΑΝΙΑΣ μετά την αποδεδειγμένη πληρωμή στην Ελλάδα του αρχικώς επιβληθέντος φόρου κατ εφαρμογή της ως άνω σύμβασης του χορήγησε ισόποση έκπτωση εν συνεχεία μετά πάροδο πενταετίας από την εκκαθάριση των δηλώσεων περαίωσε την υπόθεση κληρονομιάς και κατέστρεψε τα σχετικά αρχεία. Επομένως σε περίπτωση κατά την οποία υποχρεωθεί να καταβάλλει το επί πλέον ποσό που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη στερείται της δυνατότητας να το εκπέσει από την φορολογηθείσα στην ΔΑΝΙΑ περιουσία του λόγω περαίωσης της εκεί υπόθεσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 προθεσμία υποβολής της δήλωσης σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν 2961/2001 ο υπόχρεος κληρονόμος έχει την δυνατότητα να υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομητέα περιουσία στοιχεία τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **69 του Ν 2961/2001** οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή κατά την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που δηλώθηκαν είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας **οίκοθεν** ή μετά από αίτηση του φορολογούμενου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. **Ο φόρος που αναλογεί επί πλέον βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο** ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επί πλέον εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.Αν τα λογιστικά λάθη της δήλωσης επαναληφθούν στην πράξη και αυτή έχει καταστεί οριστική λόγω μη άσκησης προσφυγής ή διόρθωση αυτών ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 99.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 του Ν 2961/2001 ... για πράξεις της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχουν γίνει οριστικές λόγω μη άσκησης προσφυγής ή πράξεις εξώδικης λύσης φορολογικών διαφορών καθώς επίσης και για φορολογικές εγγραφές για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 76 μπορούν να τροποποιηθούν ή ακυρωθούν κατά περίπτωση για τους κάτωθι λόγους.....δ) **αν έχει γίνει** οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή κατά την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που δηλώθηκαν **είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου....** στ) **αν κατά την έκδοση της πράξης δεν** έχουν ληφθεί υπόψη στοιχεία που **επιδρούν στον ορθό υπολογισμό του φόρου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν 2961/2001 **σε κάθε** περίπτωση κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οίκοθεν ή με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο... Η αίτηση του φορολογούμενου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση η αίτηση του φορολογούμενου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος **και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα ετών** από την παραλαβή της δήλωσης και εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σύμφωνα τον Ν 1986/1991 κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Δανίας. Η φορολογούσα αρχή της ΔΑΝΙΑΣ μετά την αποδεδειγμένη πληρωμή στην Ελλάδα του αρχικώς επιβληθέντος φόρου κατ εφαρμογή της ως άνω σύμβασης του χορήγησε ισόποση έκπτωση εν συνεχεία μετά πάροδο πενταετίας από την εκκαθάριση των δηλώσεων περαίωσε την υπόθεση κληρονομιάς και κατέστρεψε τα σχετικά αρχεία. Επομένως σε περίπτωση κατά την οποία υποχρεωθεί να καταβάλλει το επί πλέον ποσό που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη στερείται της δυνατότητας να το εκπέσει από την φορολογηθείσα στην ΔΑΝΙΑ περιουσία του λόγω περαίωσης της εκεί υπόθεσης είναι αβάσιμος διότι η νέα εκκαθάριση του φόρου πραγματοποιήθηκε ορθώς από την αρμόδια Δ.Ο.Υ βάση των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 του Ν.2961/2001: «το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α' 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α724.4.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α* 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως 31.12.2013.

Επειδή με την διάταξη του άρθρου 22 του ν. 4331/2015 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 έτος [1] 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 Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί για την κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων είναι αβάσιμος βάση των οριζόμενων στις προαναφερόμενες διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ , κατοίκου....., δια της αντικλήτου τουκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	20.086,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.086,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).