



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 28/2/2019

Αριθμός απόφασης 757

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /5-10-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /5-10-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αρ. /5-10-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.500 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 2 Απριλίου 2010 απεβίωσε στη, το γένος, χωρίς να αφήσει διαθήκη. Κατά το θάνατό της κατέλειπε πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους της τα δύο αδέλφια της, ήτοι τη και τον κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου έκαστο. Αμφότεροι οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι ενεφανίσθησαν εμπροθέσμως στο Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών και **αποποιήθηκαν** της κληρονομιάς αυτής, με δήλωσή τους προς αυτόν ο οποίος συνέταξε σχετικά τη με αριθμό /21-5- 2010 έκθεσή του.

Κατόπιν τούτου στην κληρονομιά της ως άνω εκλιπούσης υπεισήλθαν η, η, όπως επίσης και τα τέκνα του προαναφερόμενου, ήτοι ο και η προσφεύγουσα,, ως πλησιέστεροι όλοι συγγενείς αυτής και εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της, κατά το ποσοστό του ¼ εξ αδιαιρέτου έκαστος.

Ως κληρονόμοι της άνω εκλιπούσης, τόσο η προσφεύγουσα, όσο και ο αδερφός της και η θεία της, αλλά και η ξαδέρφη της, αποδεχτήκανε την επί ακινήτων ως άνω κληρονομιά με τις υπ' αριθμούς /2010 και /2010 πράξεις αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου, που μεταγράφηκαν νόμιμα στα αρμόδια Υποθηκοφυλακεία, στις αντίστοιχες μερίδες της κληρονομούμενης και εκάστου των κληρονόμων και δη η πρώτη από αυτές στο Υποθηκοφυλακείο Αχαρνών, στον τόμο και με α/α, στο Υποθηκοφυλακείο Πειραιά, στον τόμο και με α/α και στο Υποθηκοφυλακείο Θηβών, στον τόμο και με α/α, η δε δεύτερη εξ αυτών στο Υποθηκοφυλακείο Θήρας στον τόμο και με α/α

Τα ακίνητα της ως άνω κληρονομιάς αναφέρονται και περιγράφονται λεπτομερώς στις προαναφερόμενες πράξεις αποδοχής.

Προ της κατάρτισης των ως άνω συμβολαιογραφικών πράξεων άπαντες οι κληρονόμοι προέβησαν ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αχαρνών στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμ. /2010 (αριθμ. φακ. /2010) Δήλωση φόρου Κληρονομιάς (αρχική) και από 01/07/2010 δηλώσανε και περιγράψανε κατ' είδος, αριθμό και αξία τα

κινητά και άυλα στοιχεία της κληρονομιαιάς περιουσίας, ενώ μεταγενέστερα με την υπ' αριθμ./10 (αριθμ. φακέλου/2010) συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς υποβληθείσα στις 06/07/2010 και υπ' αριθμ./10 (αριθμ. φακέλου/10) συμπληρωματικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, υποβληθείσα στις 27/09/2010, προέβησαν στη δήλωση και περιγραφή των ακινήτων της κληρονομιαιάς περιουσίας.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βεβαιώθηκαν με αντίστοιχες πράξεις τα σχετικά ποσά σε έκαστο των κληρονόμων (90.123,88 ευρώ) και καταβλήθηκε από όλους ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς.

Στη συνέχεια στα πλαίσια της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, όπως ορίζεται από το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001, όπου το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, και σε συνδυασμό με το άρθρο 61 του ιδίου ως άνω νόμου η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών εξέδωσε τη με αριθμό/5-10-2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου εκ 16.500,00 ευρώ λόγω διαπίστωσης λανθασμένης εκκαθάρισης (90.123,88 ευρώ, αντί του ορθού εκ 106.623,88 ευρώ, ήτοι διαφορά 16.500,00 ευρώ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή πρόσθετου φόρου.

Σύμφωνα με το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης....

Πιο αναλυτικά, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, απορρέει από την αρχή τού κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ.1 εδ. α! ,78 του Συντάγματος .

Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας .Τα ως άνω έγιναν δεκτά από την υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ καθώς και μεταγενέστερες όπως 172/2018 ΣΤΕ.

Εν προκειμένω το Δημόσιο είχε δικαίωμα προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, το οποίο μετά την πάροδο πενταετίας, από την υποβολή της υπ' αριθμ/2010 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς παραγράφηκε, ενώ η οποιαδήποτε παράταση της ως άνω προθεσμίας τυγχάνει, κατά τις ανωτέρω εκτιθέμενες σκέψεις αντισυνταγματική. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη φόρου κληρονομιάς παραγράφηκε την 6/7/2015, όταν και συμπληρώθηκαν πέντε έτη από την ημερομηνία κατάθεσής, της δήλωσης Φόρου κληρονομιάς, την 6/7/2010 και ως εκ τούτου, ακύρως έχει καταλογιστεί στο έτος 2018 πρόσθετος φόρος ,ο οποίος αφορά δήλωση κληρονομιάς την οποία υπέβαλε το έτος 2010.

2. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας και απαιτούμενων κατ' άρθρο 4 παρ. 1 ΝΔ 356/74 στοιχείων της ειδοποίησης.

Η μοναδική αναφορά που τίθεται επί της κρινόμενης πράξης είναι ότι αφορά την υπ' αριθμόν/2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς, και ότι ο φόρος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων 2 και 30 ΝΔ 118/1973.

Επιπλέον, στην προσβαλλόμενη πράξη, ουδεμία αναφορά δεν γίνεται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς , πέραν του αριθμού αυτής, ή σε κάποια άλλη τυχόν έλλειψη της, ώστε να είναι σε θέση να αντιληφθεί για ποιο λόγο της καταλογίστηκε επιπλέον φόρος 16.500 € την στιγμή που το 2010 είχε καταβάλλει κατόπιν προσδιορισμού φόρο κληρονομιάς ποσού 90.123 €!

3. Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης κατά παράβαση άρθρου 20 παρ. 2 Σ και άρθρου 6 παρ. 1 ΚΔΔ και συνεπακόλουθα στέρηση του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας.

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 30 του Ν. 2961/2001 σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας ,αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει τον φόρο τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ 4 του Ν. 2961/2001 σχετικά με τη συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται όσον αφορά τη διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης ορίζεται :

Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, **είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν** ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100 του ιδίου νόμου.

Επειδή στο άρθρο 100 **περί νέας εκκαθάρισης** του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«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 μετά από αίτηση του υπόχρεου** σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί ελάττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001

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 σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ 2 του Ν 4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου **με βάση τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί** από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ 3 του Ν 4174/2013 **Εάν** η φορολογική διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά **με βάση στοιχεία διαφορετικά** από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η προσβαλλόμενη πράξη, έχει υποπέσει σε παραγραφή, επικαλούμενη τις διατάξεις του 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ.1 εδ. α! ,78 του Συντάγματος και τις υπ' αρ. 1738/2017, 172/2018 αποφάσεις του ΣτΕ ,βάσει των οποίων, το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη φόρου κληρονομιάς παραγράφηκε την 6/7/2015,όταν και συμπληρώθηκαν πέντε έτη από την ημερομηνία κατάθεσής της δήλωσης Φόρου κληρονομιάς, την 6/7/2010 και ως εκ τούτου, ακύρως έχει καταλογιστεί στο έτος 2018 επιπλέον φόρος, ο οποίος αφορά δήλωση κληρονομιάς την οποία υπέβαλε το έτος 2010.

Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος, διότι αφενός επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 οι οποίες ισχύ έχουν στην φορολογία εισοδήματος, ενώ στην κρινόμενη υπόθεση ισχύ έχουν οι διατάξεις του ν 2961/2001 και δη τα οριζόμενα του άρθρου 102 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό , με τη ΠΟΛ 1199/2017. Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την κρινόμενη υπόθεση ανάγεται στο έτος 2010 και το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η κρινόμενη δήλωση δηλαδή ήτοι 31/12/ 2020 καθόσον, η δήλωση υποβλήθηκε στις 6/7/2010.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας και των απαιτούμενων κατ' άρθρο 4 παρ, 1 ΝΔ 356/74 στοιχείων της ειδοποίησης καθόσον η μοναδική αναφορά που τίθεται επί της κρινόμενης πράξης είναι ότι αφορά την υπ' αριθμόν/2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς, και ότι ο φόρος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων 2 και 30 ΝΔ 118/1973

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις 32 παρ 2 και 3 του Ν 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30, 69 παρ 4 και 100 του Ν. 2961/2001 **δηλαδή η φορολογική διοίκηση στηρίχθηκε στο δικαίωμα της να εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί** από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση **και μόνο εάν η φορολογική διοίκηση** προσδιόριζε τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου **όφειλε να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία** αυτά .Επομένως στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφονται η δήλωση που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, τα στοιχεία του κληρονομούμενου και του κληρονόμου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ,ό λόγος έκδοσης της πράξης (άρθρο 30 Ν2961/2001) και ο προκύψας φόρος .Οι ανωτέρω ισχυρισμοί της

προσφεύγουσας περί έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των στοιχείων της ειδοποίησης κατ' άρθρο 4 παρ, 1 ΝΔ 356/74 και κατ άρθρο 17του ΚΔΔ της προσβαλλόμενης πράξης, κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διοίκηση πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης έπρεπε να την καλέσει να εκφράσει τις απόψεις της, δηλαδή να ασκήσει το δικαίωμα της, της προηγούμενης ακρόασης. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος, διότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την υποβληθείσα δήλωση της και τα στοιχεία που η ίδια είχε παράσχει με αυτήν , η διοίκηση όφειλε να την καλέσει σε ακρόαση, αν για την επιβολή του φόρου ελάμβανε υπόψη της ,**στοιχεία διαφορετικά** από αυτά που περιέχονται την φορολογική της δήλωση .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη 27/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./5-10-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2018

Διαφορά φόρου	16500,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16500,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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 .

f

