



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 4/4/2019

Αριθμός απόφασης 1077

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 7/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /22-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /22-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 7/12/2018 και 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' αρ./22-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 55.809,17 €, πλέον 51.534,18 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 10/8/1994 η απεβίωσε αφήνοντας μόνους συγγενείς την μητέρα της χήρα και τον προσφεύγοντα αμφιθαλή αδελφό της, οι οποίοι υπέβαλλαν την υπ. αρ./1995 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσαν το περιεχόμενο της υπ. αρ. θυρίδας του θυσαυροφυλακείου του υποκαταστήματος της τράπεζας αξίας 2.665.590 δρχ. και σκεύη 50.000δρχ.

Η υπ. αρ./1995 δήλωση φόρου κληρονομιάς περαιώθηκε ως άνευ φορολογικού αντικειμένου με την από 22/11/2005 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Στην συνέχεια με την υπ. αρ./2000 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα διαθηκών) δημοσιεύθηκε και κηρύχθηκε κυρία η από 10/6/1994 ιδιόχειρη διαθήκη της κληρονομούμενης με την οποία κατέστησε γενική κληρονόμο της, την μητέρα της σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της . Όρισε δε να δώσει από τα δικά της χρήματα 4.000.000 δρχ στον αδελφό της και προσφεύγοντα. Επίσης να μεταβιβάσει η μητέρα της τα αυτοκίνητα που κατείχε η θανούσα στο όνομα της, αν δεν το έχει κάνει η ίδια, στον

Μετά την δημοσίευση της ως άνω διαθήκης, η ως εκ διαθήκης κληρονόμος της υπέβαλε την υπ. αρ./2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς στην οποία δήλωσε :

1.το ½ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου 1.260 τ.μ στη θέση στο Ο.Τ 125 και στην οδό 11.340.000 ΔΡΧ και του ½ που κληρονομείται αξίας 5.670.000δρχ.

2.Το περιεχόμενο της θυρίδας της Τραπέζης όπως αναφέρεται στην με αρ./5-1-1995 έκθεση αποσφράγισης της θυρίδας Τραπέζης και απογραφής του συμβολαιογράφου Χαλανδρίου με αξία δήλωσης 2.665.590 δρχ.

3.Ω παθητικό της κληρονομιάς δηλώθηκαν ως κληροδοτήματα τα κάτωθι:

α. κληροδότημα 4.000.000δρχ.

β. κληροδότημα 1.600.000δρχ.

γ. κληροδότημα 1.600.000δρχ

Εν συνεχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω δήλωση με την υπ. αρ./2008 εντολή ελέγχου, από τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε το δηλωθέν παθητικό το οποίο δηλώθηκε με την/2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς και επιπλέον διαπιστώθηκε η ύπαρξη αδήλωτων περιουσιακών στοιχείων ήτοι : δύο αυτοκίνητα αξίας 7.500.000 δρχ ή 22.010,27€ και μετρητά στην κληρονομιά 67.700.000 δρχ ή 198.679,38€ βάσει του άρθρου 3 του

ΝΔ 118/1973 όπως κωδικοποιήθηκε και ισχύει με τον Ν 2961/2001(σελ 3,4, και 5 της από 2/4/2009 έκθεσης ελέγχου).

Ακολούθως εκδόθηκε η με αρ. 16/10/2009 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία προέκυψε φόρος πλέον προσαυξήσεων 139.523€ εις βάρος της κληρονόμου και η με αρ./10/2009 πράξη επιβολής προστίμου ποσού 2.934,70€ και λόγω θανάτου αυτής στον κατά νόμω υπόχρεο

Κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων κατέθεσε τις με ΓΑΚ/2011 ΚΑΙ/2011 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου Αθηνών ζητώντας την ακύρωση τους, επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αρ./2018 και/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (τμήμα 32 Μονομελές) σύμφωνα με τις οποίες οι προσφυγές έγιναν δεκτές, ακυρώθηκαν οι με αρ./10 του 2009 και/10 του 2009 πράξεις και οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στην Φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης .

Κατά της με αρ./2018 απόφασης του Διοικητικού Δικαστηρίου Αθηνών η Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ άσκησε έφεση με αρ. εισαγωγής/13-6-2018 ενώ η με αρ./2018 απόφαση του Διοικητικού Δικαστηρίου Αθηνών εστάλη στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους προκειμένου να αποφασίσει για το αναιρετέο ή μη της ανωτέρω απόφασης .

Σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων, εκδόθηκε η με αρ./3-7-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ως άνω υπόθεση και διαπιστωθήκαν τα κάτωθι:

Επειδή: Α . κατ άρθρο 1714 του ΑΚ τα κληροδοτήματα είναι οι παροχές τις οποίες προσπορίζεται με τη διαθήκη του κληρονομούμενου κάποιος χωρίς να είναι κληρονόμος .

Επειδή τα κληροδοτήματα αυτά στην ουσία είναι βάρος της κληρονομικής μερίδας του βεβαρημένου με το άρθρο 23 του ΝΔ 118/1973 ρητά ορίζεται ότι τα κληροδοτήματα αυτά εκπίπτουν από την μερίδα του κληρονομούμενου ακόμη και πριν από την εκτέλεση τους. Ο βεβαρημένος όμως πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ 1 ΝΔ118/1973 να αρνηθεί να αποδώσει το κληροδοτήμα, αν δεν του προσκομίσει ο κληροδόχος πιστοποιητικό του αρμόδιου Οικονομικού Προϊσταμένου ότι κατέβαλε τον φόρο που του αναλογεί .

Σε περίπτωση που το κληροδοτήμα καταβλήθηκε από τον βεβαρημένο μετά την υποβολή της δήλωσης του φόρου κληρονομιάς, με την υποβολή της παραπάνω βεβαίωσης γίνεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ΝΔ 118/1973.

Επειδή οι κληροδόχοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς και ούτε έχει προσκομιστεί βεβαίωση από τον βεβαρημένο από την οποία να προκύπτει ότι έχουν καταβληθεί τα ανωτέρω ποσά στους κληροδόχους ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση των ποσών αυτών από το παθητικό.

Β. Στην από 10/6/1994 ιδιόγραφη διαθήκη της θανούσης αναφέρονται δύο αυτοκίνητα το με αρ. κυκλοφορίας χρώματος κόκκινο και το με αρ. κυκλοφορίας χρώματος λευκού τα οποία ήταν στο όνομα της κληρονομούμενης για τα οποία όριζε αν δεν προλάβει να τα μεταβιβάσει η ίδια να τα μεταβιβάσει η μητέρα της στον

Από τον έλεγχο μέσω του ΚΕΠΥΟ διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω αυτοκίνητα εξακολουθούν να είναι στο όνομα της κληρονομούμενης και να πληρώνονται τα τέλη κυκλοφορίας στο όνομα της και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν στην κληρονομιά.

Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του με αρ. κυκλοφορίας χρώματος κόκκινο πρώτης κυκλοφορίας 1993 κυβ. 1789 στην ποσό των **4.500.000 δρχ** και του με αρ. κυκλοφορίας χρώματος λευκού κυβισμού 1597 πρώτης κυκλοφ. 1992 στο ποσό των **3.000.000δρχ**.

Γ. 1) Επειδή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1994 εμφανίζεται ιδιοκατοικούμενο ακίνητο επιφάνειας 230 τ.μ στην οδό το οποίο όμως δεν δηλώθηκε στην κληρονομιά ούτε εμφανίζεται στο Ε9 της κληρονόμου .

Επειδή προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει τυχών πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων κατ άρθρο 2 παρ 3 του ΝΔ118/1973 συνέτρεξε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της αποβιώσας, διαπίστωσε ότι στον κωδικό 781 εμφανίζεται το ποσό των 50.000.000 δρχ από πώληση περιουσιακού στοιχείου.

Κατόπιν σχετικής έρευνας διαπιστώθηκε ότι έγινε πώληση ακινήτου στην Αθήνα με το υπ. αρ. /20-1-1993 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών Εκ του συμβολαίου προκύπτει ότι η έλαβε ποσό 10.000.000 δρχ το 1992 βάσει του προσυμφώνου /1992, το ποσό των 5.000.000 δρχ έλαβε η ανωτέρω προ της υπογραφής του άνω συμβολαίου και το ποσό των 35.000.000 δρχ συμφωνήθηκε να καταβληθεί τον Φεβρουάριο του 1993 από δάνειο ή άλλως με χρήματα του αγοραστή την 30/3/1993.

Γ.2) Στην ανωτέρω δήλωση οικ. έτους 1994 εμφανίζεται και έτερο ακίνητο ιδιοκατοικούμενο στην από την αποβιώσασα το οποίο δεν δηλώνεται στην κληρονομιά.

Από το με αρ. πρωτ. /2009 έγγραφο του Υποθηκοφυλακείου ΚΗΦΙΣΙΑΣ προκύπτει ότι πωλήθηκε ακίνητο στην ιδιοκτησίας της αποβιώσας με το υπ. αρ. /23-12-1993 της συμβολαιογράφου

Από το εν λόγω συμβόλαιο προκύπτει ότι το τίμημα της πώλησης ήταν 38.000.000 δρχ εκ των οποίων :α) ποσό 7.000.000 δρχ έλαβε η πωλήτρια σε μετρητά την ημέρα της μεταβίβασης β) ποσό 20.000.000 δρχ θα καταβάλλοντο την 31/1/1994 και γ) 11.000.000 δρχ προς συμπλήρωση του όλου τιμήματος κράτησε στα χέρια της η αγοράστρια όπως με αυτές εξοφλήσει αντίστοιχο χρέος της πωλήτριας προς την δανείστρια της προς εξάλειψη των προς ασφάλεια προς αυτήν χορηγηθέντων δανείων.

Εκ των ως άνω προκύπτει ότι η αποβιώσασα έλαβε το έτος 1992 ποσό 10.000.000δρχ το έτος 1993 ποσό 47.000.000 δρχ και το έτος 1994 ποσό 20.000.000 δρχ. Εκ του ποσού αυτού ο

έλεγχος καταλόγισε στην κληρονομητέα περιουσία ποσό μετρητών 67.700.000 ή 198.679,38€ σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν 2961/2001(σελ 3 της από 11/10/2018 έκθεσης ελέγχου)

Στην συνέχεια κοινοποιήθηκε το με αρ./17/7/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 και η υπ. αρ. προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς την 5/9/2018 στον προσφεύγοντα προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του.

Ο προσφεύγων με το υπ. αρ./20-9-2018 υπόμνημα του ισχυρίστηκε ότι οι πράξεις υπ. αρ./2010 και/2010 έχουν ακυρωθεί με τις αποφάσεις/2018 και/2018 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν μπορεί να επανέλθει λόγω παραγραφής.

Ο ισχυρισμός αυτός δεν έγινε δεκτός από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, διότι με τις ως άνω αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αναπέμφθηκε η υπόθεση στην φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, και στην συνέχεια εκδόθηκαν οι κρινόμενες πράξεις .

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

- 1.Επι της προσβαλλόμενης πράξης δεν μνημονεύεται η προθεσμία εντός της οποίας όφειλε να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και επομένως παρότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μαζί με την συνημμένη έκθεση ελέγχου επιδόθηκε στις 28/11/2018 από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ στην εργαζόμενη στην οικία του, αυτός έλαβε γνώση στις 17/11/2018 μόλις επέστρεψε από ταξίδι στην Σαντορίνη.
2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ όφειλε να απέχει από οποιαδήποτε άλλη ενέργεια μέχρι και την έκδοση τελεσίδικης απόφασης, ενόψει συζήτησης της με αρ. κατ. Εφ./13-6-2018 της Έφεσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατά της απόφασης/2018 απόφασης του Δ.Π.Α.
- 3.Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν ήδη παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ 5 του ν 2961/2001.
- 4.Τα αυτοκίνητα που καταλόγισε ο έλεγχος στην κληρονομητέα περιουσία δεν βρέθηκαν, δεν ήταν στην κατοχή της μητέρας του ούτε της αδελφής του.
- 5.Η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε στην κληρονομητέα περιουσία αδήλωτα χρηματικά ποσά προερχόμενα από πωλήσεις δύο ακινήτων χωρίς να προσδιορίζεται στην έκθεση ποιά ήταν τα ακίνητα ,θέση επιφάνεια κλπ.
- 6.Η φορολογική διοίκηση προέβη σε αυθαίρετες αυξομειώσεις του επιβληθέντος φόρου.

7.Ο καταλογισμός στην κληρονομητέα περιουσία επίπλων και σκευών είναι αυθαίρετος, διότι η αδελφή του μετά την πώληση του ακινήτου της φιλοξενήθηκε από την μητέρα της σε μισθωμένη οικία .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013 η κατά τα άρθρα 32,33,34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου

β) τον αριθμό του φορολογικού μητρώου

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης

δ) το ποσό της φορολογικής οφειλής

ε) το είδος του προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος.

Ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου

Η) τους λόγους για τους οποίους η φορολογική διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου.

Θ) τον χρόνο τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου

Ι) λοιπές πληροφορίες.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι επί της προσβαλλόμενης πράξης δεν μνημονεύεται η προθεσμία εντός της οποίας όφειλε να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και επομένως παρότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μαζί με την συνημμένη έκθεση ελέγχου επιδόθηκε στις 28/11/2018 από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ στην εργαζόμενη στην οικία του, αυτός έλαβε γνώση στις 17/11/2018 μόλις επέστρεψε από ταξίδι στην Σαντορίνη, γίνεται δεκτός διότι, επί της προσβαλλόμενης πράξης δεν αναγράφεται ο χρόνος ο τόπος και ο τρόπος αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις .Η παράβαση αυτή γεννά ευθύνη για το κάθε αρμόδιο όργανο . Επί πλέον σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν 3068/2002 ορίζεται ότι το δημόσιο , οι ΟΤΑ και τα λοιπά Ν.Π.Δ.Δ. έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και την εκτέλεση των αποφάσεων. Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ 1196/2-10-2013 με θέμα κοινοποίηση της υπ. αρ. 233/2013 Γνωμοδότησης του Β Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφορικά με την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση πρωτόδικων αποφάσεων και την παράλληλη άσκηση Έφεσης γνωμοδότηση που έγινε αρμοδίως δεκτή την 29/7/2013 από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται μεταξύ άλλων ότικατά νόμο για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνο αρχικό φύλλο εκδίδεται μετά την ακύρωση δε τούτου , περνά της άσκηση ενδίκων μέσων

κατά της οικείας δικαστικής απόφασης δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου φύλλου για την ίδια υπόθεση , η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετάκλητου εξαφανίσεως του πρώτου.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ όφειλε να απέχει από οποιαδήποτε άλλη ενέργεια μέχρι και την έκδοση τελεσίδικης απόφασης ενόψει συζήτησης της με αρ. κατ. Εφ./13-6-2018 της Έφεσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ είναι αβάσιμος διότι, η φορολογική αρχή συμμορφούμενη με τις αρ. και/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών διενήργησε επανέλεγχο προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης, ακυρώνοντας τις επίδικες πράξεις σύμφωνα με τις πρωτόδικες αποφάσεις και επαναβεβαιώνοντας το ποσό που προέκυψε από τον επανέλεγχο παράλληλα με την άσκηση ένδικων μέσων κατά τα ως οριζόμενα.

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 3 παρ 3 του Ν 2961/2001 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 τριετία προκειμένου για κινητό και μέσα την προηγούμενη πενταετία προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 2961/2001 όπως ίσχυε στο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (1994), ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο .Μεταξύ της κληρονομιά θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. «Εις τα επίπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαιτέρως, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν 2961/2001 ... όπου από την 1/1/2003 και μετά η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο των κληρονομητέων κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

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

1. Το Δημόσιο εκπέμπει 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.

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο. ...

2. Προκειμένου για κληρονομητέα στοιχεία που δεν δηλώθηκαν μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περ. β της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία και πάντως όχι πέρα από τον χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί...

3. Επιτίπεται η κοινοποίηση πράξης του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά την λήξη της δεκαετούς ή της δεκαπενταετούς προθεσμίας που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2 κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις :

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οπουδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία.

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στην οποία αυτή στηρίχθηκε.....

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α),β),και γ) της προηγούμενης παραγράφου της πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ

5 Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη φόρων που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31/12/1994 έχει παραγραφεί.

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 ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:« Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για

πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν ήδη παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ 5 του ν 2961/2001, ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι , στην κρινόμενη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της περ. α και β της παρ 3 και της παρ 4 του άρθρου 102 του ν2961/2001 και όχι της παρ 5 του ίδιου νόμου.

Επειδή στις σελ 2,3, και 4 της από 11/10/2018 έκθεσης ελέγχου αναλυτικά περιγράφεται η κληρονομική μερίδα της και όλες οι ενέργειες του ελέγχου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αρμόδια φορολογική αρχή, καταλόγισε αδήλωτα χρηματικά ποσά προερχόμενα από πωλήσεις δύο ακινήτων, χωρίς να προσδιορίζεται στην έκθεση ποιά ήταν τα ακίνητα ,θέση επιφάνεια κλπ. Είναι αβάσιμος. Επί πλέον ο ισχυρισμός ότι τα αυτοκίνητα που περιέλαβε ο έλεγχος στην κληρονομητέα περιουσία δεν βρέθηκαν , δεν ήταν στην κατοχή της μητέρας του ούτε της αδελφής του είναι αόριστος και αναπόδεικτος διότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να καταρρίπτουν τα ευρήματα του ελέγχου, αντίθετα τα τέλη κυκλοφορίας των ΙΧ συνεχίζουν να πληρώνονται μέχρι σήμερα στο όνομα της αποβιωσάσης ..

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός στην κληρονομητέα περιουσία επίπλων και σκευών είναι αυθαίρετος, διότι η αδελφή του μετά την πώληση του ακινήτου της φιλοξενήθηκε από την μητέρα της σε μισθωμένη οικία. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι η αξία των επίπλων και σκευών έγινε σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν 2961/2001 όπως ίσχυαν το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να μειώνουν την υπολογισθείσα αξία αυτών κατά τα οριζόμενα τις ως άνω διάταξης του νόμου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση αόριστα επέβαλε το μεγαλύτερο ποσοστό του πρόσθετου φόρου. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι η φορολογική αρχή υπολόγισε του πρόσθετους φόρους με τις διατάξεις του επιεικέστερου νόμου άρθρο 58 ν 4174/2013 και άρθρου 53 ν 4172/2913.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 7/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /22-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2018

Διαφορά φόρου	55.809,17
Πρόστιμα /τόκοι	51.534,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.343,35

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 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 .

