



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 23-04-2019

Αριθ.απόφασης:1268

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. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ.πρωτ.//24-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Πατρών οδόςΤ.Κ.26224, κατά της με αριθ.//27-11-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και της από 27-11-2018 έκθεσης ελέγχου (από επανάληψη διαδικασίας), έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις από 08-01-2019 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ./24-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με 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 με αριθ./27-11-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αριθ. πρωτ. κοινοποίησης/03-12-2018) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αδελφού του που απεβίωσε στις 08-02-2014 (αριθ. φακέλου:/2014 & αριθ. δήλωσης:/29-06-2017), συνολικός φόρος ύψους **11.365,12€** (διαφορά φόρου 8.879,00€ πλέον τόκων/προστίμων 2.486.12€), βάσει των διατάξεων του Ν.3842/2010 κατηγορία Β' (αδελφός).

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με το με αριθ./30-01-2017 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Πατρών, κληρονόμησε ακίνητα στην Πάτρα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και ένα διαμέρισμα στην οδό, που ήδη είχε μεταβιβαστεί από τον κληρονομούμενο με το με αριθ./30-03-2012 συμβόλαιο αγοράς της συμβ/φου Πατρώνπρος την έναντι τιμήματος 47.520,00€.

Με την με αριθ./29-06-2017 υποβληθείσα δήλωση κληρονομίας στη Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ, όπου δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στο ενεργητικό και στο παθητικό το τίμημα από την πώληση του ως άνω ακινήτου, κατατέθηκε συγχρόνως και υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία ολόκληρο το τίμημα διατέθηκε από τον ίδιο τον κληρονομούμενο, ώστε να καλύψει τις ανάγκες νοσηλείας του ως καρκινοπαθούς, προσωπικής του φροντίδας και επαγγελματικής του βιωσιμότητας (οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές ως συμβολαιογράφος και φορολογικές υποχρεώσεις).

Μετά την με αριθ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, η υπηρεσία προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας κοινοποίησης των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της δήλωσης φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου, συνεπεία της με αριθ. 1835/23-03-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών, που έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, επί της με αριθ./27-11-2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής από τον προσφεύγοντα.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση και τα συνημμένα παραστατικά που προσκομίστηκαν για τον έλεγχο του παθητικού, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 47.520,00€ που προέκυψε από την πώληση του ακινήτου, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού και προστίθεται σ' αυτό.

Στη συνέχεια συνετάγη το με αριθ./08-10-2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, τα

οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αριθ. πρωτ./10-10-2018), προκειμένου να διατυπώσει εντός 20ημέρου τις απόψεις του.

Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./05-11-2018 έγγραφο με τις απόψεις του, στο οποίο ζητούσε ακύρωση της πράξης και νέα εκκαθάριση, υπολογίζοντας το παθητικό της κληρονομίας βάσει των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, τη διαγραφή του επί πλέον φόρου κληρονομίας και της προσαύξησης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη παράδοση της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ για έλεγχο της υπόθεσης κληρονομίας.
2. Μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης ή απόδειξη παραλαβής για τα παραστατικά των δαπανών του παθητικού της κληρονομίας.
3. Μαχητό το τεκμήριο κληρονομίας (άρθρο 3 παρ.3 του Ν.2961/2001).
4. Δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της προσαύξησης με ημερομηνία έναρξης και λήξης και τις διατάξεις.
5. Μη συμπλήρωση φύλλων υπολογισμού των αξιών των ακινήτων.
6. Μη εφαρμογή της νομολογίας των Δ.Δ. και αποφάσεων της ίδιας υπηρεσίας για την υπόθεσή του (αποφ.Δ.Ε.Δ.1835/2018).
7. Αγνοήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 100 του Ν.2961/2001 για νέα εκκαθάριση.
8. Έκδοση πράξης (ΦΕ) φόρου κληρονομίας χωρίς τον χαρακτηρισμό αυτής ως συμπληρωματικής, προσωρινής, μερικής ή οριστικής, με αποτέλεσμα την ακυρότητα αυτής.
9. Πράξη χωρίς καταχώρηση στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ. χωρίς ημερομηνία καταχώρησης.
10. Χρηστή διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η

προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

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 3 παρ 1 περ.α' και παρ.3 του Ν. 2961/2001 (φορολογίας κληρονομιών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία), σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

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 κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001, υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' και Γ' και παρ.3 & 5 του Ν. 2961/2001 από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατά αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουνται:

1. Α)Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α)από δημόσια έγγραφα.....

Γ)Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, Δήμους και Κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παρ. 5.

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτουνται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο

προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και για κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν:δ)τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά εκπίπτει ποσό 1.500,00€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:β)από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.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:

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 του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31-03-2011), προβλέπεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α).....β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:« 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2013 ή 31-12-2014 για το ΚΕΦΑΛΑΙΟ επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2014 ή 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

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 01-01-2014 ή 1-1-2015 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

Κατηγορία Β': Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σεε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς).....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 «περί αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.2 περ.γ' του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει νέα πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής που ακυρώνει την πράξη για το ζήτημα που αυτή αφορά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ)ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του

φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκκαθάριση έγινε σύμφωνα με την με αριθ./29-06-2017 δήλωση κληρονομίας, με στοιχεία που υπεβλήθησαν από τον προσφεύγοντα, βάσει του με αριθ./30-01-2017 πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Πατρών.

Επειδή ταυτόχρονα με την δήλωση κληρονομίας κατατέθηκε υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία ολόκληρο το τίμημα που προήλθε από την πώληση του διαμερίσματος στην Πάτρα (οδός), διατέθηκε από τον ίδιο τον κληρονομούμενο, ώστε να καλύψει τις ανάγκες νοσηλείας του ως καρκινοπαθούς, προσωπικής του φροντίδας και επαγγελματικής του βιωσιμότητας.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. μετά την με αριθ. 1835/23-03-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. επί της με αριθ./27-11-2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, ορθά προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας κοινοποίησης των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της δήλωσης φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου

Επειδή μετά την με αριθ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία, ήτοι κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το με αριθ./08-10-2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, προκειμένου να του δοθεί δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή κοινοποιήθηκε η με αριθ./27-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (αριθ. πρωτ. κοινοποίησης/03-12-2018) και η έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 37 του Κ.Φ.Δ. με καταχώρηση της πράξης στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. και με όλες τις πληροφορίες (ονοματεπώνυμο, ΑΦΜ, ημερομηνία έκδοσης, ποσό, ημερομηνία εξόφλησης, φόρο και ανάλυση προσαυξήσεων κλπ.) και γενικά όλα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή θεωρείται κληρονομαία περιουσία το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου που πραγματοποιήθηκε την πενταετία προ του θανάτου του κληρονομούμενου στις 08-02-2014 (άρθρο 21 του Ν.2961/2001) και συγκεκριμένα η πώληση του ως άνω διαμερίσματος με το με αριθ./30-03-2012 συμβόλαιο αγοράς της συμβ/φου Πατρών, έναντι τιμήματος και αντικειμενικής αξίας 47.520,00€.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν, για τα οποία δεν προβλέπεται χορήγηση απόδειξης παραλαβής αυτών σύμφωνα με τον Ν.2961/2001, αποδεικνύεται ότι δαπανήθηκαν για τους σκοπούς που περιοριστικά αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.2961/2001, ποσά ύψους 5.528,48€ και συγκεκριμένα:

α)ασφαλιστικές εισφορές ποσού 3.776,03€,

β)έξοδα κηδείας ποσού 1.034,45€,

γ)ιατρικές εξετάσεις και επισκέψεις ποσού 718,00€.

Επειδή προσκομίστηκαν αποδείξεις που αφορούν το χρονικό διάστημα πριν από την πώληση του ακινήτου με πολλές από αυτές χωρίς αναφορά στο όνομα του υπόχρεου. Σε σχέση δε με το ποσό πώλησης του ακινήτου (47.520,00€) οι προσκομισθείσες αποδείξεις από τον προσφεύγοντα καλύπτουν μικρό ποσό.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μετά από έλεγχο στο αρχείο φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, προέκυψε ότι ο κληρονομούμενος τα έτη πριν το θάνατό του είχε αποκτήσει εισοδήματα από συντάξεις και από ατομικό επάγγελμα ως συμβολαιογράφος ως εξής:

1)Φορολ. δήλωση οικον. έτους 2011

Εισόδημα από ατομικό επάγγελμα 7.757,00€

Ακαθάριστα έσοδα 9.952,00€

2)Φορολ. δήλωση οικον. έτους 2012

Ζημιά από ατομικό επάγγελμα 475,78€

Ακαθάριστα έσοδα 1.919,00€

Τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτου 1.464,00€

3)Φορολ. δήλωση οικον. έτους 2013

Καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις 12.966,38€

Καθαρό ποσό από επικουρικές συντάξεις 5.913,14€

Εισόδημα που εξαιρείται της εισφοράς Ν. 3986/2011 45.523,69€

4)Φορολ. δήλωση οικον. έτους 2014

Καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις 13.144,42€

Καθαρό ποσό από επικουρικές συντάξεις 5.457,00€

Επειδή πέραν των ανωτέρω δεν προσκομίστηκε κάποιο άλλο στοιχείο στην υπηρεσία μας εκτός αυτών που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 47.520,00€ που προήλθε από την εκποίηση του ακινήτου αναλώθηκε από τον ίδιο τον κληρονομούμενο, συνεπώς θεωρείται ως κληρονομαίο στοιχείο.

Γίνεται όμως εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του, ότι ποσό 5.528,48€ που προήλθε από προσκομισθείσες αποδείξεις αναλώθηκε από τον ίδιο τον κληρονομούμενο για κάλυψη προσωπικών και επαγγελματικών αναγκών του.

Τελικά προσδιορίζεται η καθαρή αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος ως εξής:

Συνολική αξία ενεργητικού: 151.815,67€

Μείον παθητικό: 5.528,48€,

Πλέον οικοσκευή: 3.476,52€

ΣΥΝΟΛΟ: 149.763,71€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ.πρωτ./24-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την **τροποποίηση** της με αριθ./27-11-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και της από 27-11-2018 έκθεσης ελέγχου (από επανάληψη διαδικασίας), έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/27-11-2018

Διαφορά φόρου	8.476,37€
Τόκοι / πρόστιμα	2.373,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.849,76€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

·
Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.