



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.02.2020

Αριθ. απόφασης : 406

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>> όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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 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./2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 4ο Τριμελές) με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ./3.2.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων προκειμένου να κληθεί ο προσφεύγων σε ακρόαση ώστε να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του περί ανάλωσης της εισπραχθείσας αποζημίωσης και να εξετάσει τα νέα στοιχεία που επικαλέστηκε ο προσφεύγων, του με ΑΦΜ κάτοικος , στην με αριθ./6.10.2016 ενδικοφανή προσφυγή του.

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

Με την έκδοση της με αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε η με αριθ./3.02.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων προκειμένου να καλέσει τον του σε ακρόαση ώστε να αναπτύξει τον ισχυρισμό που προέβαλε με την υπ' αριθ./6.10.2016 ενδικοφανή προσφυγή του περί ανάλωσης της εισπραχθείσας αποζημίωσης και την εξέταση των στοιχείων που επιφυλάχτηκε να προσκομίσει εφόσον κληθεί σε ακρόαση.

Σύντομο ιστορικό

Ο **ΤΟΥ** άσκησε την αριθ./2016 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με χρονολογία φορολογίας 9.10.2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 62.468,51 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 74.962,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 137.430,73 ευρώ.

Ο ως άνω φόρος προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, στην υπόθεση κληρονομιάς της **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε στις 9.10.2009 και κατέλειπε μοναδικό εξ αδιαθέτου κληρονόμο τον υιό της, **ΤΟΥ**, ο οποίος αποδέχθηκε την κληρονομιά με την αριθ. πρωτ./2010 έκθεση αποδοχής κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής του Πρωτοδικείου Στη συνέχεια υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την με αριθ./10 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/2009). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η πληροφορία ότι δεν δηλώθηκαν ως στοιχεία της κληρονομιάς αφενός ποσό 1.302.976,41 ευρώ που εισέπραξε η αποβιώσασα την 29.02.2008, ως αποζημίωση από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού και αφετέρου στο παθητικό της το ποσό των 678.291,24 ευρώ που αργότερα κρίθηκε ότι όφειλε να επιστρέψει σύμφωνα με το/2010 έγγραφο του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού-Τμήμα Απαλλοτριώσεων Απόκτησης Ακινήτων και Αποζημιώσεων. Σύμφωνα με την από 29.08.2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,, διαπιστώθηκε ότι η κληρονομούμενη, του, είκοσι μήνες πριν το θάνατό της και συγκεκριμένα την 29.02.2008 εισέπραξε το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ ως αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, τα οποία απέμειναν εις χείρας της και περιήλθαν μετά το θάνατό της στην κατοχή του νομίμου κληρονόμου της του

..... Στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς ο προσφεύγων παρέλειψε να συμπεριλάβει ως στοιχεία κληρονομιάς αφενός στο ενεργητικό της το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ που αρχικά η αποβιώσασα εισέπραξε ως αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού και αφετέρου στο παθητικό της το ποσό των 678.291,24 ευρώ που αργότερα κρίθηκε ότι όφειλε να επιστρέψει.

Ο προσφεύγων με την άσκηση της αριθ./6.10.2016 ενδικοφανούς προσφυγής προέβαλε τους παρακάτω ισχυρισμούς: α) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, β) Παραβίαση βάρους αποδείξεως, το οποίο φέρει η φορολογική αρχή, γ) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη. Ισχυρίστηκε ότι η κληρονομούμενη από το έτος 2005 έπασχε από βαρείας μορφής μεταστατικό καρκίνο ο οποίος απαιτούσε υπέρογκα έξοδα για την αντιμετώπιση. Επίσης, όπως άλλωστε ήταν γνωστό στον κοινωνικό τους περίγυρο, η μητέρα του ήταν από πολλών ετών εθισμένη στην χαρτοπαιξία και γενικότερα τα τυχερά παίγνια και ειδικά μετά την εμφάνιση της ασθένειάς της διήγε πολυδάπανο βίο. Προσκόμισε δε δαπάνες ποσού 256.181,99 ευρώ που αφορούν προσωπικά της έξοδα, αποπληρωμή δανείων από πιστωτικά ιδρύματα και εφορία. Πέραν αυτών, ο ίδιος είχε κατ' επανάληψη εγγυηθεί προσωπικά σε τρίτα άτομα του κοινωνικού και οικογενειακού περιβάλλοντός τους για την πληρωμή ποσού πέραν των 500.000,00 ευρώ τα οποία προέρχονταν από δανεισμούς για την εξόφληση χρεών της που είχαν δημιουργηθεί από τον εθισμό της στην χαρτοπαιξία και γενικότερα τα τυχερά παίγνια. δ)Επιφυλάχτηκε να προσκομίσει νέα στοιχεία κατά την κλήση σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας.

Επί της άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ./3.2.2017 ρητή απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., εντός της οριζόμενης στο άρθρο 63 παρ. 5 του ν.4174/2013, με την οποία απορρίφθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν. Στη συνέχεια ο προσφεύγων άσκησε δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου με χρονολογία κατάθεσης 20.03.2017 (...../2017) κατά της υπ' αριθ./2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών καθώς και της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με την οποία ζητούσε την ακύρωση των εν λόγω πράξεων.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 4ο Τριμελές), αρμόδιο για της εξέταση της ως άνω δικαστικής προσφυγής, αφού μελέτησε τη δικογραφία και σκέφθηκε κατά τον νόμο, εξέδωσε την αριθ./2019 απόφασή του η οποία επιδόθηκε στην Υπηρεσία μας στις 31.10.2019. Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο δέχθηκε την αριθ./2017 δικαστική προσφυγή του του, ακύρωσε την αριθ./3.02.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων προκειμένου να

κληθεί ο προσφεύγων σε ακρόαση ώστε να αναπτύξει τον ισχυρισμό που προέβαλλε με την υπ' αριθ./6.10.2016 ενδικοφανή προσφυγή του σχετικά με την ανάλωση της εισπραχθείσας αποζημίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων με την αριθ./6.10.2016 ενδικοφανή προσφυγή του ζητούσε την ακύρωση της υπ' αριθ./29.08.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς ισχυριζόμενος ότι ένα μεγάλο μέρος της αποζημίωσης απαλλοτριωθείσας έκτασης που εισέπραξε η μητέρα του αναλώθηκε καθώς η ίδια από το 2005 έπασχε από βαρείας μορφής μεταστατικό καρκίνο ο οποίος απαιτούσε υπέρογκα έξοδα για την αντιμετώπισή του, ενώ παράλληλα η μητέρα του ήταν εθισμένη στην χαρτοπαιξία και τα τυχερά παιχνίδια με αποτέλεσμα να δημιουργήσει χρέη που εξόφλησε. Αναφέρει δε ότι μετά την εμφάνιση της ασθένειά της, η μητέρα του διήγε πολυδάπανο βίο με αποτέλεσμα να έχει δαπανήσει αρκετά χρήματα, ενώ ο ίδιος προσκόμισε δαπάνες ποσού 256.181,99 ευρώ που αφορούσαν προσωπικά της έξοδα, αποπληρωμή δανείων από πιστωτικά ιδρύματα και εφορία. Τέλος, είχε επιφυλαχθεί να προσκομίσει νέα στοιχεία κατά την κλήση του σε ακρόαση.

Σε εκτέλεση της με αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 4ο Τριμελές) ο προσφεύγων κλήθηκε σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφό μας προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών περί των νέων στοιχείων που επικαλέστηκε στην με αριθ./6.10.2016 ενδικοφανή προσφυγή του.

Σε απάντηση της ως άνω κλήσης σε ακρόαση ο προσφεύγων υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημα εγγράφων απόψεων με συνημμένη αναλυτική λίστα νέων προσαγόμενων εγγράφων. Ο ίδιος επισημαίνει ότι από τα προσκομιζόμενα έγγραφα αποδεικνύεται ότι όλο το ποσό των 1.302.976,41 ευρώ που θεωρήθηκε ότι δεν είχε συμπεριληφθεί στην δηλωθείσα κληρονομιαία πράγματι δεν περιλαμβάνεται αφού αναλώθηκε καθόσον μέρος αυτού ποτέ δεν εισπράχθηκε από τη θανούσα αλλά παρακρατήθηκε για υποχρεώσεις τις θανούσας, μέρος αυτού αναλώθηκε για πληρωμές φόρων, ιατρικών δαπανών και προσωπικών οφειλών της θανούσας και το μεγαλύτερο μέρος αυτού (ποσό 1.000.807,21 ευρώ) «αναλώθηκε» δια καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό που εκφεύγει της κληρονομιαιάς περιουσίας. Ισχυρίζεται δε ότι εκ παραδρομής δεν περιέλαβε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς την υποχρέωση επιστροφής του ποσού των 678.291,24 ευρώ λόγω μείωσης της αποζημίωσης απαλλοτρίωσης με αποτέλεσμα η προαναφερθείσα δήλωση να έχει περιλάβει μεγαλύτερη αξία κληρονομιαιάς περιουσίας από την πραγματική. Προσκομίζει δε αναλυτικό φάκελο ασθένειας της μητέρας του η οποία από το 2005 έπασχε από γενικευμένο μεταστατικό καρκίνο μαστού, σύντομο ιστορικό της ασθένειάς της, αποδεικτικά νοσηλείας, αποδείξεις αμοιβών ιατρού, φαρμακευτική περίθαλψη, κόστος ενοικίασης συσκευής οξυγονοθεραπείας, διαβατήριο που αποδεικνύει τη μετάβασή της στις ΗΠΑ για ιατρικές εξετάσεις, έξοδα για αποκλειστικές νοσοκόμες, δαπάνες για διατροφή, ένδυση,

μετακίνηση, κατοικία, δαπάνες που όπως ισχυρίζεται ξεπερνούν κατά πολύ την συντηρητική εκτίμηση των 47.000 ευρώ ετησίως. Επίσης προσκομίζει τέσσερις υπεύθυνες δηλώσεις φίλων και συμπαιχτών της που αποδεικνύουν την εξάρτηση της μητέρας του από τη χαρτοπαιξία, γεγονός που αποδεικνύει ότι μέρος του υπό κρίση ποσού που δεν κατατέθηκε σε κοινό λογαριασμό αναλώθηκε σε εξόφληση σχετικών χρεών. Τα ετήσια εισοδήματα της μητέρας του συνίσταντο αποκλειστικά στα μισθώματα που ελάμβανε από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, ενώ από τις πληρωμές της σε κάρτες, ασφάλειες και φόρους το τελευταίο έτος της ζωής της αποδεικνύεται ότι η μητέρα του κατέληγε αναγκαστικά σε δανειοδότηση από τις Τράπεζες. Επιπλέον, από το σύνολο της αποζημίωσης απαλλοτρίωσης ποσό 13.056,47 ευρώ παρακρατήθηκε υπέρ της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά και της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ενώ ποσό 259.307,94 ευρώ παρακράτησε ο συνδικαιούχος αδελφός της λόγω οφειλών που είχε προς αυτόν και θεωρεί το ποσό αυτό αναλωθέν.

Επί του ως άνω υπομνήματος του του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία: «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.* 2. *Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. *Στο φόρο υποβάλλεται: 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 κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.*».

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, στις 12.05.2016 διαβιβάστηκε από το τμήμα Β΄ - Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προς το Τμήμα Ελέγχου έγγραφο με το οποίο ενημερώθηκε ότι η με αριθ./2010 (αρ. Θ/2009) Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς με το ευεργέτημα της επ΄ ωφελεία απογραφής υποβλήθηκε ανακριβώς καθώς δεν δηλώθηκαν ως στοιχεία της κληρονομιάς αφενός στο ενεργητικό της ποσό 1.302.976,41 ευρώ από αποζημίωση απαλλοτριωθείσας έκτασης από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού και αφετέρου στο παθητικό της το ποσό των 678.291,24 ευρώ που κρίθηκε αργότερα ότι έπρεπε να επιστρέψει στο Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού.

Επειδή, η αρμόδια Φορολογική Αρχή, όφειλε να ελέγξει την υπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών. Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, το χρηματικό ποσό που εισέπραξε η θανούσα είκοσι μήνες πριν το θάνατό της θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά και ο κληρονόμος επιτρέπεται να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων αν και είχε κληθήκε δύο φορές από τη Φορολογική Διοίκηση με την υπ' αριθ./2016 πρόσκληση και με το αρ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για να παρέχει εξηγήσεις για την τύχη του ποσού του 1.302.976,41 ευρώ, κατέθεσε αντιστοίχως τα με αριθ./2016 και/2016 Υπομνήματά του, στα οποία αναγράφει ακριβώς τις ίδιες απόψεις, χωρίς ωστόσο να έχει καταθέσει με αυτά κανένα αποδεικτικό στοιχείο, με το οποίο να αποδεικνύει την ανάλωση του εν λόγω ποσού. Ειδικότερα, ο προσφεύγων, με το ως άνω με αριθ./2016 έγγραφό του, ισχυρίστηκε ότι το εν λόγω ποσό είχε εισπραχθεί από τη μητέρα του και δεν υφίστατο κατά το χρόνο της επαγωγής της κληρονομιάς και για το λόγο αυτό δεν συμπεριλήφθηκε στην κληρονομιά, ενώ στη συνέχεια προσκόμισε 29 έγγραφα-στοιχεία τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του αλλά δεν αποδέχθηκε.

Επειδή, όσον αφορά οφειλή της θανούσας προς την ποσού 28.796 ευρώ, αυτή έχει ήδη συμπεριληφθεί στο παθητικό της κληρονομιάς (δήλωση φόρου κληρονομιάς με το ευεργέτημα της επ' ωφελεία απογραφής με αριθ./2010, Θ/2009).

Επειδή, τα παραστατικά των λοιπών δαπανών που προσκόμισε ο προσφεύγων με την κλήση σε ακρόαση, όπως ασφάλιστρα, πληρωμή πιστωτικών καρτών, ιατρικές κλπ, δεν αφορούν νέα στοιχεία αφού είχαν ήδη προσκομιστεί μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και είχαν ληφθεί υπόψη την Φορολογική Αρχή. Ειδικότερα, στις από 21.10.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας αναφέρονται τα εξής: *«Από την επισκόπηση των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος της θανούσας, έχουν δηλωθεί επί σειρά ετών εισοδήματα από ενοίκια, το ύψος των οποίων μπορούσε να καλύψει τόσο τις βιοποριστικές ανάγκες όσο και τις λοιπές υποχρεώσεις της. Όσον αφορά τα με αριθμούς 1 έως 29 έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος πολλά από αυτά που επικαλείται έχουν ήδη εκπεστεί από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της θανούσας μητέρας του, όπως τα ασφάλιστρα, οι δόσεις δανείων, οι ιατρικές δαπάνες κ.λπ. ... Επομένως τα ανωτέρω με αριθμούς 1 έως 29 έγγραφα – στοιχεία, αν και προσκομίστηκαν μετά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λήφθησαν υπόψη αλλά δεν είναι ικανά να ανατρέψουν τα αποτελέσματα του ελέγχου».*

Σχετικά δεν με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για ένα σημαντικό ύψος υποχρεώσεων της θανούσας από χαρτοπαιξία και τυχερά παίγνια, αυτός απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος. Τούτο, διότι ο προσφεύγων δεν κατέθεσε εύλογα σχετικά έγγραφα (ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις

ή περαιτέρω στοιχεία) ούτε και επικαλέστηκε αποδεδειγμένα με την ύπαρξη συγκεκριμένων περιστατικών (π.χ. δωρεά ποσών προς την κληρονομούμενη, εισιτήρια εισόδου ή μάρκες ή αποδεικτικά εισπραχθέντων ποσών από το καζίνο) που να δικαιολογούν από την κληρονομούμενη την ανάλωση του ιδιαιτέρως μεγάλου ποσού εντός χρονικού διαστήματος είκοσι μηνών που μεσολάβησαν από την εισπραχθείσα του έως το θάνατό της. Ακόμη και τα σοβαρά προβλήματα υγείας που είχε η κληρονομούμενη και που απαιτούσαν τη δαπάνη μεγάλων ποσών για νοσηλεία και θεραπεία, μπορούσαν να καλυφθούν από τα λοιπά εισοδήματα της θανούσας – ως προελέχθη – και δεν δικαιολογούν την ανάλωση από αυτήν του ως άνω ιδιαιτέρως μεγάλου ποσού, εντός του προρρηθέντος μικρού χρονικού διαστήματος. Σύμφωνα άλλωστε με το από 10.07.2017 ιατρικό σημείωμα του Αναπληρωτή Καθηγητή «.....», και , η θανούσα από το έτος 2005 αντιμετώπιζε σοβαρό πρόβλημα υγείας, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών που προσκόμισε ο προσφεύγων αναφέρονται σε χρόνο προγενέστερο της εισπραχθείσας του επίμαχου ποσού, με αποτέλεσμα να μην δικαιολογούν την ανάλωσή του για το σκοπό αυτό, τα δε υπόλοιπα ποσά μπορούσαν να καλυφθούν από λοιπά εισοδήματά της. Επιπλέον, οι βεβαιώσεις νοσηλείας που προσκομίζει ο προσφεύγων, τα πρακτικά χειρουργείων, οι γνωματεύσεις γιατρών, τα εξιτήρια νοσοκομείων, οι κάρτες εκτελέσεως νοσηλείας φαρμάκων και οι εξετάσεις στις οποίες υπεβλήθη δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την ανάλωση μέρους του εισπραχθέντος ποσού.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο ποσό εισπράχθηκε από τον αδελφό της και της αποδόθηκε από αυτόν εν μέρει, καθώς και ότι με το αποδοθέν ποσό εκείνη πραγματοποίησε συγκεκριμένες δαπάνες και εξόφλησε σημαντικές οικονομικές υποχρεώσεις της, αυτός επίσης δεν αποδεικνύεται καθώς ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκομίστηκε.

Συνεπώς, ο προσφεύγων κάνοντας απλή αναφορά περί κατασπατάλησης του υπό κρίση ποσού από την κληρονομούμενη για τις ανάγκες της ίδιας, δεν ανταπέδωσε την ανάλωση της αποζημίωσης από την αναγκαστική απαλλοτρίωση για αρχαιολογικούς σκοπούς του ακινήτου σε χρονικό διάστημα 20 μηνών πριν το θάνατό της μη ανατρέποντας, έτσι, το μαχητό τεκμήριο του ότι κατά το χρόνο του θανάτου της κληρονομούμενης υπήρχε σε αυτήν και, συνεπώς, ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία το τίμημα της αποζημίωσης από την απαλλοτρίωση του εν λόγω ακινήτου, εφόσον η κληρονομούμενη το εκποίησε εντός της τελευταίας πριν το θάνατό της τριετίας.

Επειδή 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: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 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 01-01-2015 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 περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1003/2018 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ως εξής:

« Με τις διατάξεις της παρ. 1 τροποποιείται η παρ. 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 01-01-2015 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 παρ. 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 παρ. 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».

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 26 Ν. 3943/2011	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	74.962,22 €	31.234,26 €	28.273,25 €	59.507,51 €	59.507,51 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017, τροποποιούμε την προσβαλλόμενη πράξη ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του κατοίκου, οδός, αρ., με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 09.10.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2016:

Διαφορά Φόρου κληρονομιάς	62.468,51 ευρώ
Επιεικέστερη κύρωση	59.507,51 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	121.976,02 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.