



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

29/10/2021
3798

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

**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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ. κατά της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 11-11-2020 και με αριθ. πρωτ. 56526 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 7.035,91 €, πλέον πρόστιμο αρθ. 58 του ν.4174/2013 ποσού 3.517,96 €, πλέον τόκοι του αρθ. 53 του ν.4174/2013 ποσού 3.543,99 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.097,86 €.

Με την με αριθμό /2019 (αρ. φακέλου Θ-..... /2007) εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001, των με αριθ. /08 και /2010 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, ο οποίος απεβίωσε στις 24-10-2007 που υπέβαλαν οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, του (σύζυγος), του (τέκνο) και του (τέκνο).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκε στην δήλωση φόρου κληρονομιάς και κατά ποσοστό 3/8 εξ αδιαιρέτου από κάθε τέκνο και 2/8 εξ αδιαιρέτου από τη σύζυγο, τίμημα από εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος το προηγούμενο του θανάτου του έτος, ήτοι το 2006, καθώς και τίμημα από εκποίηση κινητού μέσα στο ίδιο έτος. Πιο συγκεκριμένα, στις 8-6-2006 με το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου-....., ο κληρονομούμενος μεταβίβασε ένα οικόπεδο αντί τιμήματος 442.695,03 €, το οποίο ανήκε κατά 50% στον ίδιο και κατά 50% στη σύζυγό του, Επίσης, εντός του ίδιο έτους μεταβιβάστηκε από τον κληρονομούμενο το με αριθ. Κυκλοφορίας ΕΙΧ αυτοκίνητο έναντι τιμήματος 8.000,00 €.

Ο έλεγχος απέστειλε τις με αριθ. πρωτ. & /2019 γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού αξίας ακινήτων μόνο στους και καθώς για την μερίδα της συζύγου λόγω ύψους αφορολόγητου 300.000,00 €, δεν προέκυψε διαφορά φόρου. Οι ίδιοι δεν ανταποκρίθηκαν στην πρόσκληση του ελέγχου και εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε τα με αριθ. πρωτ. & /2020 σημειώματα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τις με αριθ. & /2020 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να υποβάλλουν τις απόψεις τους εντός 20ημέρου. Οι ίδιοι υπέβαλαν τις ενστάσεις τους, με τα με αριθ. & /2020 υπομνήματα. Ο έλεγχος έκανε δεκτό ως παθητικό της κληρονομιάς ποσό 31.723,51 €, ήτοι 11.896,32 € για κάθε κληρονόμο (τέκνο), λόγω νοσηλείας του κληρονομούμενου και προσδιόρισε ως αδήλωτο

τίμημα από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, ποσό ύψους 219.347,52 € X 3/8, ήτοι 82.255,32 € για κάθε κληρονόμο (τέκνο), Στη συνέχεια προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 23-9-2020 Έκθεσης Φορολογίας Κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφηκε την 1-1-2019, ήτοι μετά την πάροδο της 10ετίας σύμφωνα με στο άρθρο 102 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία και τις διατάξεις του αρ. 72§11 του Κ.Φ.Δ.. Η επιβολή φόρου μετά την πάροδο 13 ετών από το θάνατο του πατέρα του, αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθώς είναι αδύνατη η άμυνα από πλευράς του. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του Συντάγματος η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016, 1976/2015).
2. Πλημμέλειες καταλογιστικής πράξης. Παραβίαση των άρθ. 1 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος, καθώς και των άρθρων 3 παρ. 3 και άρθρο 25 του ν. 2961/2001, καθ' ότι επιβάλλεται φόρος επί φορολογητέας αξίας και κληρονομιαίου στοιχείου (τίμημα πώλησης περιουσιακών στοιχείων), το οποίο δεν υφίσταται κατά το χρόνο θανάτου. Ο έλεγχος εσφαλμένα, συμπεριέλαβε το ποσό των 82.255,32 € στο ενεργητικό της κληρονομιάς καθώς το ανωτέρω ποσό δεν υφίστατο, διότι είχε αναλωθεί από τον αποβιώσαντα όσο ήταν εν ζωή για την ανέγερση οικοδομής, για ιατρικές δαπάνες προς αντιμετώπιση του προβλήματος υγείας που ο ίδιος αντιμετώπιζε και για την αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων εξαιρουμένων της φορολόγησης με συνδικαιούχο τον ίδιο.
3. Σύμφωνα με το άρθ. 22§2 του Κ.Φ.Δ. η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση. Πλημμέλεια ή έλλειψη της έκθεσης ελέγχου συνιστά ακυρότητα της σχετικής πράξης προσδιορισμού του φόρου (ΣτΕ 5973/1996, 3228/2005). Η εν λόγω έκθεση δεν περιέχει καμία αιτιολογία για τα γεγονότα και τις διατάξεις που έλαβε υπ' όψιν ο έλεγχος. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε επαρκώς τους λόγους για τους οποίους απέρριψε τους αποδεδειγμένους ισχυρισμούς του ίδιου ότι δηλαδή το ποσό των 219.347,52 € αναλώθηκε από τον αποβιώσαντα πριν από τον θάνατό του.

Σχετικά με τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζεται ότι:

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία

αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζεται ότι:

«1. Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 76 και πάντως όχι σε χρόνο μεταγενέστερο των τριών (3) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«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,

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 εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις την ΠΟΛ. 1154/4-10-17 διευκρινίστηκε ότι:

«...Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014....»

Επειδή για τα ακίνητα που περιλαμβάνονται στις με αριθ./2008 και/2010 δηλώσεις φόρου κληρονομίας, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο 10ετίας από την υποβολή των δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων παρέλειψε να δηλώσει στοιχείο του ενεργητικού, ήτοι τίμημα από εκποίηση κινητού και ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. β' του άρθρου 102 του ν.2961/2001, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης

επιβολής φόρου και προστίμου σε παράλειψη δήλωσης, παραγράφεται μετά την 15ετία από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία για υποβολή δήλωσης κληρονομιάς, δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση στις 31-12-2023. Τα στοιχεία που παρέλειψε να δηλώσει αφορούν τίμημα από πώληση ακινήτου ποσού 211.347,52 € και αυτοκινήτου ποσού 8.000,00 € που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο από το θάνατο του κληρονομούμενου έτος. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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.

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, 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 οποιοδήποτε 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. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.....»

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Άρθρο 21 Έκπτωση χρεών

1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται:

A) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

[...]

Δ) Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομουμένου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5. ...

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.

Άρθρο 81 Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου

1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,...

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

Άρθρο 84 Έκπτωση φόρου που βεβαιώθηκε

1. Οι φόροι που βεβαιώθηκαν κανονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος εκπίπτονται ιδιαίτερα σε περίπτωση:

... ζ) νέας εκκαθάρισης του φόρου που αναλογεί, κατά τις διατάξεις των άρθρων 100 και 101....

Άρθρο 100 Νέα εκκαθάριση φόρου

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 ελάττων φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄.

Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται:

α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β)...., γ) οι καπνόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

.....»

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε από την Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ότι ο κληρονομούμενος,, ο οποίος απεβίωσε στις 24-10-2007, είχε μεταβιβάσει ένα οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο, με διώροφη οικία, εντός του οικισμού του Δήμου «.....» της κτηματικής περιφέρειας, επί της οδού, αντί τιμήματος 442.695,03 €. Το ανωτέρω ακίνητο το οποίο μεταβιβάστηκε στις 8-6-2006 με το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου-....., ανήκε κατά 50% κυριότητα στον ίδιο και κατά 50% στη σύζυγό του

Επειδή ο κληρονομούμενος είχε επίσης μεταβιβάσει εντός του ίδιου έτους το με αριθ. κυκλοφορίας ΕΙΧ αυτοκίνητο, έναντι τιμήματος 8.000,00 €.

Επειδή τα ανωτέρω ποσά, ήτοι 422.695,03 € Χ $\frac{1}{2}$ = 211.347,52 € από την εκποίηση του ακινήτου και 8.000,00 € από την εκποίηση κινητού, αποτυπώνονται και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 στον κωδικό 781.

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα χρήματα που καταλόγισε ο έλεγχος, δεν ήταν διαθέσιμα κατά την ημέρα του θανάτου του πατέρα του, διότι κατά την 09-02-2007 (οκτώ μήνες μετά την πώληση του ακινήτου), ο αποβιώσαντας κατέβαλε μέρος του τιμήματος που εισέπραξε, ήτοι το ποσό των 151.499,13 € προκειμένου να αποκτήσει αμοιβαία κεφάλαια, στο οποία όρισε ως συνδικαιούχο τον ίδιο. Τα εν λόγω αμοιβαία κεφάλαια περιήλθαν αυτοδίκαια στον ίδιο μετά του θάνατο του πατέρα του και σύμφωνα με το αρ. 25 του ν.2961/2001 απαλλάσσονται από το φόρο κληρονομιάς εφόσον είχε τεθεί ο ανωτέρω ο όρος στην σχετική σύμβαση.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τις με αριθ. ειδοποίησης και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του αποβιώσαντος για τις χρήσεις 2006 & 2007 (οικονομικά έτη 2007 & 2008 αντίστοιχα) μέσα στις οποίες έγινε η είσπραξη του τιμήματος από την πώληση του ακινήτου αλλά και η αγορά των αμοιβαίων κεφαλαίων, προκύπτουν δηλωθέντα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 162.116,575 € για το 2007 και 120.616,56 € για το 2008, ήτοι στο σύνολο 282.733,31 €.

Επειδή τα εισοδήματα του αποβιώσαντος τα τελευταία πέντε έτη πριν από το θάνατο του ανέρχονται συνολικά σε ύψος 629.069,26 €, επομένως δεν μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι τα ποσά από την πώληση του ακινήτου και του αυτοκινήτου διατέθηκαν για την αγορά των αμοιβαίων κεφαλαίων, διότι είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί στην αγορά και χωρίς να χρησιμοποιήσει τις εν λόγω εισπράξεις. Τα δε εισοδήματα του προσφεύγοντα, για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007), ανέρχονταν σε 10.211,64 €, επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να συμμετέχει στην αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων.

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το εναπομείναν ποσό, αναλώθηκε σε δαπάνες ανέγερσης κτηριακού συγκροτήματος στην «.....» Νήσου Για το ανωτέρω ακίνητο έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, καθώς περιήλθε στην ιδιοκτησία των κληρονόμων κατόπιν του θανάτου του κληρονομούμενου. Ακόμη, λόγω παρόδου πολλών ετών από την κατασκευή του κτηριακού συγκροτήματος, ο προσφεύγων μπόρεσε να προσκομίσει μόνο έγγραφο που αφορά τα ημερομίσθια των εργατών ποσού 21.638,40 € και την απόδειξη της αμοιβής του μηχανικού ποσού 11.638,62 €.

Επειδή ωστόσο, δεν είχε δηλωθεί κάποιο ποσό στον κωδικό των δαπανών για ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του αποβιώσαντος, αλλά ούτε και προσκομίζονται παραστατικά των δαπανών.

Επειδή ο έλεγχος έχει κάνει ήδη δεκτό παραστατικό από νοσοκομείο του εξωτερικού το οποίο αφορά δαπάνες για τη νοσηλεία του αποβιώσαντος, ύψους 31.723,51 €.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή ο προσφεύγων (τέκνο) ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, είναι υπόχρεος σε φόρο κληρονομιάς σε ποσοστό 3/8 επί της κληρονομιαίας περιουσίας. Επομένως, καταλογίζεται ως αδήλωτο τίμημα το ποσό $219.347,52 \times 3/8 = 82.255,32$ € με έκπτωση παθητικού ποσού $31.723,51 \times 3/8 = 11.896,32$ €.

Σχετικά με τον 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 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 από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-9-2020 έκθεση ελέγχου είναι λεπτομερείς και εμπεριστατωμένες, καθώς αναφέρονται συγκεκριμένα: α) στα στοιχεία που έλαβαν υπόψη (συμβόλαιο πώλησης ακινήτου- δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος) για τον προσδιορισμό της μη δηλωθείσας αξίας από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, β) στα στοιχεία που έκαναν δεκτά ως παθητικό της κληρονομιάς και γ) στον υπολογισμό του φόρου, βάσει των ισχυουσών διατάξεων (άρθ. 102 παρ. 1 περ. β', άρθ. 21 και άρθ. 29 του ν. 2961/2001).

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αβασίμως προβάλλονται, ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./04-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2007

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	3.543,47 €	10.579,38 €	10.579,38 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	3.543,47 €	3.543,47 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	7.035,91 €	7.035,91 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	7.061,95 €	7.061,95 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.543,47 €	14.097,86 €	14.097,86 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.