



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/03/2018

Αριθμ. Αποφ.: 543

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **με ΑΦΜ:** κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς

6. Τις από /2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό 2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς 3.701.21 €, κατόπιν ελέγχου της υπ' αριθμ. -2006 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και των υπ' αριθμ -2006, -2006, -2007 και -2007 συμπληρωματικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. (Θ-.....).

Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ. /2-4..... -1999 διαθήκη η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ. -2005 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατέστη κληρονόμος του αποβιώσαντος κατά την -2005 πατέρα της, Κατόπιν αυτού, υπέβαλε την υπ' αριθμ. /2006 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς και τις υπ' αριθμ. /2006, /2007 και /2007 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς καταβάλλοντας τον αναλογούντα φόρο.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στον έλεγχο των παραπάνω δηλώσεων φόρου κληρονομιάς δυνάμει της υπ' αριθμ. /0/..... /25-4-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. /2016 αρχικής εντολής ελέγχου, συντάσσοντας την από -2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε το

τίμημα από την εκποίηση δύο περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων) που πραγματοποίησε ο αποβιώσας μέσα στην προηγούμενη πενταετία προ του θανάτου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η έκθεση φορολογίας κεφαλαίου είναι αόριστη, καθώς δεν αναφέρεται ο ακριβής χρόνος που πραγματοποιήθηκαν οι μεταβιβάσεις των συγκεκριμένων ακινήτων, αλλά ούτε και το ακριβές τίμημα των εκποιήσεων.
2. Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
3. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλεται φόρος με αόριστες αναφορές, χωρίς τελικά πουθενά να αναφέρεται αν υπήρχε τίμημα των ακινήτων που θα μπορούσε να θεωρηθεί αντικείμενο της κληρονομιάς, δεδομένου ότι κατά το χρόνο θανάτου του αποβιώσαντος πατέρα της δεν υπήρχε οποιοδήποτε ποσό σε τραπεζικό λογαριασμό που θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο της κληρονομιάς.
4. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της πράξης. Παραβίαση κατ' ουσίαν διατάξεων νόμου και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στον Κώδικα Κληρονομιών, άρθρο 3 παρ. 1 ορίζεται ότι «Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25».

Περαιτέρω στην παρ. 3 ορίζεται : «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, από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται, κατά τεκμήριο του νόμου, ότι αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο σε φόρο και το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από

την εκποίηση ακινήτων κατά την αμέσως προ του θανάτου του πενταετία.... Η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει προκειμένου περί ακινήτων το συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η εκποίηση, την ημερομηνία και το αναγραφόμενο στο σχετικό έγγραφο τίμημα και την αντικειμενική αξία. Από την πλευρά του ο υπόχρεος κληρονόμος, δοθέντος ότι το τεκμήριο είναι μαχητό, μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, π.χ. διότι αναλώθηκε από τον κληρονομούμενο εν ζωή για την εξόφληση συγκεκριμένων οικονομικών υποχρεώσεων του ή για την κάλυψη δαπανών διαβίωσής του ή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, ή για πληρωμή φόρων κ.λ.π. (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 93-95).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση]*
«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 εμπειριστατωμένα 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση

ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ.1 του Ν. 2961/2001 «*Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α)....., 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*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που αφορούν στον με αριθμό Θ-..... /2005 φάκελο κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., από τον οποίο προέκυψε η παράλειψη δήλωσης του τιμήματος πώλησης δύο περιουσιακών στοιχείων τα προηγούμενα πέντε έτη πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου.
- Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. -2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την -2017 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς. Σε απάντηση αυτού η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ. -2017 υπόμνημά της.
- Στην από -2017 έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο Διαπιστώσεις Ελέγχου στη σελίδα 12 ρητά αναφέρεται ότι ο έλεγχος προσθέτει στο ενεργητικό της κληρονομιάς της εξ' αδιαθέτου κληρονόμου, το τίμημα των πωληθέντων πριν το θάνατο του κληρονομούμενου δύο ακινήτων, αξίας 30.000,00 € και 7.012,11€ έκαστο. Περαιτέρω, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων υπήρξε ρητή αναφορά στους αριθμούς των δύο συμβολαίων μεταβίβασης των ακινήτων, στο συμβολαιογράφο ο οποίος τα συνέταξε, στη χρονολογία σύνταξής τους και στο τίμημα πώλησης των ακινήτων.

Κατόπιν των ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης -2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Κύριος φόρος	3.701,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	3.701,21 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.