



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 20-11-2017

Αριθ. απόφασης :5961

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. 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. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ. «.....»/22-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Αλμυρού Μαγνησίας, οδός «.....» Τ.Κ.15236 και της «.....» η οποία

απεβίωσε στις 17-03-2014, εκπροσωπούμενης από την «.....» ως μοναδική κληρονόμος αυτής, κατά των από **23-05-2017 (Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....» & Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....»)** ταμειακών βεβαιώσεων, που προέκυψαν μετά από εκκαθάριση της με αριθ. «.....»/23-05-2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με Α.Τ.Β.: «.....»/23-05-2017(Α.Χ.Κ.: «.....»/23-05-2017) και Α.Τ.Β.: «.....»/23-05-2017 (Α.Χ.Κ.: «.....»/23-05-2017) ταμειακές βεβαιώσεις οφειλής από δήλωση φόρου κληρονομίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, των οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 26-06-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. «.....»/22-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» και της «.....» η οποία απεβίωσε στις 17-03-2014, εκπροσωπούμενης από την «.....» ως μοναδική κληρονόμος αυτής, η οποία κατατέθηκε και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 23-05-2017 υπεβλήθη συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας, από το θάνατο του «.....» που απεβίωσε στις 02-02-2008, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016, σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε στην κόρη του «.....» συνολικός φόρος ποσού:**15.236,13€** (κύριος φόρος 13.851,03€ και πρόσθετος φόρος 10% 1.385,10€) και στην σύζυγό του «.....» συνολικός φόρος ποσού:**20.314,84€** (κύριος φόρος 18.468,04€ και πρόσθετος φόρος 10% 1.846,80€)

Η δήλωση αφορούσε τρεις λογαριασμούς καταθέσεων από τις αλλοδαπές τράπεζες «.....» με ποσό 340.717,51€, «.....» με ποσό 226.583,05€ και «.....» με ποσό 171.420,86€, συνολικού ποσού 738.721,42€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, σύμφωνα με τα ισχύοντα κατά την ημερομηνία θανάτου του «.....», φορολόγησε τις παραπάνω τραπεζικές καταθέσεις με συντελεστή 10% βάσει των διατάξεων του Ν.3634/2008, κατά ποσοστό 3/16 για τη «.....» και 4/16 για την «.....».

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η «.....», τόσο για την ίδια όσο και για τη μητέρα της ως Ν.Υ. αυτής, ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων με

ημερομηνία 23-05-2017 (Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....»/23-05-2017 και Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....»/23-05-2017) ταμειακών βεβαιώσεων, μετά την εκκαθάριση της με αριθ. «.....»/23-05-2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης με συντελεστή 10% θεωρώντας τα περιουσιακά στοιχεία ως μετρητά, ενώ, όπως προκύπτει από την με αριθ. «.....»/2016 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, πρόκειται για σύνθεση αξιόγραφων, ομολόγων και μετοχών.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1048/05-03-2008 με θέμα: «Κοινοποίηση των άρθρων 1-21 του Ν. 3634/2008» και ειδικότερα στις υποθέσεις κληρονομιών σε συγγενείς Α' και Β' κατηγορίας και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007, ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α)για ακίνητα και εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων με συντελεστή 1%, β)για μετοχές και λοιπούς τίτλους εισηγμένους στο Χ.Α.Α. με συντελεστή 0,6% (Α' κατηγορία) και 1,2% (Β' κατηγορία), γ)για μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α., εταιρικές μερίδες και μερίδια με συντελεστή 1,2% (Α' κατηγορία) και 2,4% (Β' κατηγορία), δ)για λοιπά περιουσιακά στοιχεία (κινητά, έπιπλα κλπ.) με συντελεστή 10%.

Για τις κληρονομίες υπάρχει αφορολόγητο ποσό 95.000,00€ για την Α' κατηγορία, το οποίο αφαιρείται από την αξία των κληρονομιών ακινήτων. Αν δεν υπάρχουν ακίνητα ή η αξία τους είναι μικρότερη από το αφορολόγητο ποσό, αυτό αφαιρείται κατά σειρά από την αξία των μετοχών κλπ. και κατόπιν από την αξία των λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Αν οι δηλώσεις υποβληθούν με διαφορετική σειρά, πχ. αρχικά κινητά και μετά ακίνητα, γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης 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. ...».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσας ατομικής ειδοποίησης, β) κατά του εκδοθέντος και μη εκτελεσθέντος εντάλματος προσωπικής κρατήσεως και γ) κατά του νόμιμου τίτλου, εκδικάζεται δε υπό των καθ' ύλην

αρμοδίων δικαστηρίων κατά τις διατάξεις των άρθρων 583-585 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας..... ».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 57 του Ν.4446/2016: «Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων», όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 30-09-2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30-09-2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 (Α` 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013. 3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31-03-2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α` 179) ορίζεται στο οκτώ τοις εκατό (8%) του κυρίου φόρου. Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά τις 31-03-2017 και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κυρίου φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με λοιπά ζητήματα:

«1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται».

Μετά τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επειδή η προσφεύγουσα για τον εαυτό της και για τη μητέρα της ως Ν.Υ. οικειοθελώς προχώρησε στην υποβολή της με αριθ. «.....»/23-05-2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.4446/2016 (άρθρα 57-61), σύμφωνα όμως με τις ίδιες διατάξεις οι φόροι δεν επιστρέφονται και οι δηλώσεις αυτές δεν δύνανται να ανακληθούν, το αίτημά της για ακύρωση ή μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων ταμειακών βεβαιώσεων δεν ευσταθεί.

Στην υποβληθείσα δήλωση επιβλήθηκε και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του κυρίου φόρου, επειδή η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε ήδη λήξει μέχρι τις 30-09-2016 και η συμπληρωματική δήλωση υπεβλήθη μετά τις 31-03-2017, κατά τα ως άνω οριζόμενα (άρθρο 57 παρ.3 του Ν.4446/2016).

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι, όπως προκύπτει από την με αριθ. «.....»/2016 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, πρόκειται για σύνθεση αξιόγραφων, ομολόγων και μετοχών, αυτός δεν ευσταθεί αφού στο σκεπτικό της απόφασης (σελίδες 8 & 9) αναφέρεται ότι ο κληρονομούμενος διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς στις προαναφερθείσες αλλοδαπές τράπεζες.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των από 23-05-2017 ταμειακών βεβαιώσεων φόρου κληρονομίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, διότι η εκ τούτων αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.Τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012), οπότε κατά των πράξεων αυτών θα ήταν δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

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.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της παραβίασης των διατάξεων του Συντάγματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. «.....»/22-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» και της «.....» η οποία απεβίωσε στις 17-03-2014, εκπροσωπούμενης από την «.....» ως μοναδική κληρονόμος αυτής, ως απαράδεκτης και την **επικύρωση** των από **23-05-2017 (Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....» & Α.Τ.Β.: «.....» Α.Χ.Κ.: «.....»)** ταμειακών βεβαιώσεων, που προέκυψαν μετά από εκκαθάριση της με αριθ.

«.....»/23-05-2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.