



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15/10/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης 4408

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

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 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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4.Την από 17/5/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 17/5/2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 19.359,95 €, πλέον 2.516,79 € (τόκοι/προστιμα ή πρόσθετοι φόροι).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις 11-5-1995 απεβίωσε ο Στις 14-9-1995 υποβλήθηκε αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ Σοφάδων (αρμόδια Δ.Ο.Υ) **με εξ αδιαθέτου** κληρονόμους την σύζυγό του, και τα τέκνα του και Στην παραπάνω δήλωση περιγράφονταν και τα ακίνητα που κληρονομούσαν. Κατόπιν η αρμόδια Δ.Ο.Υ βεβαίωσε τους φόρους που αναλογούσαν στους κληρονόμους, εντός της νόμιμης προθεσμίας, βάσει δήλωσης.

Στις 9-5-1996 κατατέθηκε η αριθ. /1996 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Καρδίτσας, **από την** κατά των με την οποία ζητούσε να αλλάξουν τα εξ αδιαθέτου ποσοστά, διότι δεν υπολογίστηκαν στο σύνολο της περιουσίας του, οι εν ζωή γονικές παροχές και προίκες προς τα τέκνα του.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ πραγματοποιήθηκε έλεγχος των αρχικών δηλώσεων /1995, /1995, /1995 συντάχθηκε η από 8/12/2005 έκθεση ελέγχου, εκδόθηκαν στις 8/12/2005 οι υπ.αρ.,, πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για όλους τους κληρονόμους με εξαίρεση τη κληρονομική μερίδας της προσφεύγουσας για την οποία υπήρχε αναβολή λόγω επιδικίας μέχρι την τελεσιδικία της.

Στην συνέχεια εκδόθηκε η αριθ. /2004 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Καρδίτσας που τροποποιούσε τα ποσοστά της εξ αδιαθέτου κληρονομιάς.

Ακολούθως κατατέθηκε έφεση και εκδόθηκε η άρθ. /2008 απορριπτική απόφαση.

Με βάσει τα νέα ποσοστά :

α) στις **7-10-2014 υπεβλήθη εκπρόθεσμη τροποποιητική** δήλωση με αριθ. /14, (..... /95), από τους, και, η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης και δεν προέκυψε φόρος και

β) στις **31-1-2017 υπεβλήθη** η αριθ. /17 (..... /95) συμπληρωματική δήλωση, (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν 4446/2016), από την προσφεύγουσα,, η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης και βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος.

γ) στις 17-5-2017 υποβλήθηκε η με αριθ./2017 (.....-95) εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν 4446/2016) από τους και , για τους ιδίους, **αλλά και για λογαριασμό της μητέρα τους** , (ως κληρονόμοι της και Νόμω Υπόχρεοι), η οποία είχε ήδη αποβιώσει στις 15-11-2005 . Στις παραπάνω δηλώσεις εκτός από την τροποποίηση των ποσοστών, προέκυψαν και αλλαγές στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων των αρχικών δηλώσεων/1995,/1995,/1995, όπως αγροί με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο και αναλυτική περιγραφή των κτηρίων στο οικόπεδο , με αποτέλεσμα η αξία των ακινήτων σε σχέση με την αρχική δήλωση να διαφοροποιηθεί περί το μέγιστο. Δηλαδή η κληρονομική μερίδα της διαμορφώθηκε από 32.466.300 δρχ σε 36.753.333 δρχ.

Ακολούθησε η εκκαθάριση της αριθ./2017 δήλωσης , για την ως κληρονόμος του και προέκυψε φόρος 21.876,74 ευρώ.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η υπ. αρ./1-3-2018 με αρ. πρωτ./18-4-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με ποσό φόρου 21.876,74 ευρώ.

Επίσης για την παραπάνω υπόθεση έχει εκδοθεί η αριθ./20-7-2016 εντολή ελέγχου, η οποία δεν έχει ολοκληρωθεί.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να απορριφθεί ως αόριστη διότι εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 του ν. 4174/2013.
2. δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (η φορολογική διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου).
3. Αποστέρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
4. το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγου παρόδου δεκαπενταετίας από τον θάνατο του πατέρα της (έτος θανάτου 1995) και της μητέρας της (έτος θανάτου 2005) σχετ. η ΣΤΕ 1738/2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

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 7 του Ν 2961/2001 **μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης** από τον νόμο α) ...β) κατά τον χρόνο με οποιοδήποτε τρόπο

λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή του κληροδόχου κατέστη επίδικο κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει την νομή των αντικειμένων της κτήσης ..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας: «ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν 4174/2013 :

1.στις περιπτώσεις που κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσα και πράξη προσδιορισμού φόρου, η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

2. η **πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία** που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή με κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η φορολογική Διοίκηση.

3.όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 παρ 2 Ν 4512/2018.

α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ 1,58^Α παρ 2 ή 59 παρ 2 κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. **Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα με επιφύλαξη .**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « 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 η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου , με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή , η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της , ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 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 την εικονικότητα συμβόλαιο. ...**5** Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη φόρων που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε **μέχρι την 31/12/1994 έχει παραγραφεί.**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν **μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001**Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.4446/2016 «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 το 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 και τις 30/9/2016.»** και σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 57-61 του Ν.4446/2016.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ 1 του Ν 4446/2016 οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στην ρύθμιση δεν επιστρέφονται **και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης περιλαμβανομένης και της παραγραφής.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90 του Ν.2961/2001 «Για την υποβολή των δηλώσεων, τη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προικών και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης και

καταβολής του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 68, 69, 72, 73 παράγραφοι 1, 2 και 4 έως και 8, 74 έως και 84.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν 4174/2013 η κατά τα άρθρα 32,33,34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου

β) τον αριθμό του φορολογικού μητρώου

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης

δ) **το ποσό της φορολογικής οφειλής**

ε) το είδος του προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος.

ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου

Η) τους λόγους για τους οποίους η φορολογική διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου.

Θ) τον χρόνο τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου

Ι) λοιπές πληροφορίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 πληροφορίες ,τις οποίες ζητά εγγράφως η φορολογική διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός 5 εργασίμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος...

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4174/2013 προβλέπει ότι η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου , διοικητικού , εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «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.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

A) η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει τις ελάχιστες πληροφορίες που θεωρούνται ως απαραίτητες, όπως αυτές απαριθμούνται στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013, δηλαδή σε κανένα σημείο της προσβαλλομένης πράξης δεν αναγράφονται τα επίμαχα ακίνητα, η φορολογητέα αξία αυτών, ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε ο επιβαλλόμενος φόρος, από τη φορολογική αρχή, **και εν τέλει το ποσοστό του φόρου που της αναλογεί.**

B) δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 διότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, πλήρως αιτιολογημένο και ουδέποτε υπέβαλε τις απόψεις της, καθώς δεν είχε περιέλθει οτιδήποτε σε γνώση της.

Γ) η διοίκηση δεν τηρήσει την υποχρέωσή της για προηγούμενη ακρόαση. Η τελικώς εκδοθείσα πράξη πάσχει από ακυρότητα, αφού η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσης της διοικητικής πράξης και η παράβαση ουσιώδους τύπου θεμελιώνει βάσιμο λόγο ακύρωσης.

Επειδή στις 15-11-2005 απεβίωσε και η μητέρα της,, καταλείποντας κληρονόμους εκ διαθήκης τα πέντε τέκνα της με τα εξής ποσοστά στο καθένα από αυτά: στην προσφεύγουσα, τη, την, και την, 2/32 εξ αδιαιρέτου στην καθεμία και στον και 1/32 εξ αδιαιρέτου στον καθένα.

Επειδή στις 17-5-2017 υποβλήθηκε η με αριθ. /2017 (.....-95) εκπρόθεσμη **τροποποιητική** δήλωση (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν 4446/2016) από τους και, για τους ιδίους, αλλά και για λογαριασμό της μητέρα τους, (ως κληρονόμοι της και Νόμο Υπόχρεοι), η οποία είχε ήδη αποβιώσει στις 15-11-2005

Επειδή στην παραπάνω δήλωση εκτός από την τροποποίηση των ποσοστών, προέκυψαν και αλλαγές στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων των αρχικών δηλώσεων /1995, /1995, /1995, όπως αγροί με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο και αναλυτική περιγραφή των κτηρίων στο οικόπεδο, με αποτέλεσμα η αξία των ακινήτων σε σχέση με την αρχική δήλωση να διαφοροποιηθεί περί το μέγιστο. Δηλαδή η κληρονομική μερίδα της διαμορφώθηκε από 32.466.300 δρχ σε 36.753.333 δρχ.

Επειδή ακολούθησε η εκκαθάριση της υπ. αριθ. /2017 **δήλωσης, για την** ως κληρονόμος του και προέκυψε φόρος 21.876,74 ευρώ.

Επειδή στην προσφεύγουσα ως Νόμω Υπόχρεη κοινοποιήθηκε η υπ. αρ. /1-3-2018 με αρ. πρωτ. /18-4-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με ποσό φόρου 21.876,74 ευρώ.

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ως όφειλε τροποποιητική δήλωση μαζί με τους λοιπούς κληρονόμους σύμφωνα με την υπ. αρ. /2008 απόφαση

του Εφετείου Λάρισας με την οποία μεταβλήθηκαν τα ποσοστά συμμετοχής της μητέρας της στην κληρονομική της μερίδα ,σε σχέση με αυτά που είχαν δηλωθεί με την αρχική δήλωση.

Επειδή με βάση την υποβληθείσα υπ. αριθ./2017 **δήλωση (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016) από τους δύο άλλους κληρονόμους** και, εκτός από την τροποποίηση των ποσοστών, προέκυψαν και αλλαγές στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων των αρχικών δηλώσεων/1995,/1995,/1995, όπως αγροί με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο και αναλυτική περιγραφή των κτηρίων στο οικόπεδο , με αποτέλεσμα η αξία των ακινήτων σε σχέση με την αρχική δήλωση να διαφοροποιηθεί περί το μέγιστο. Δηλαδή η κληρονομική μερίδα της διαμορφώθηκε από 32.466.300 δρχ σε 36.753.333 δρχ.

Επειδή η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται , ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28 και 37 του Ν 4174/2013

Επειδή επί της εκδοθείσας/1-3-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με ποσό φόρου 21.876,74 ευρώ , δεν αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί σε αυτήν ως Νόμω Υπόχρεη της αποβιώσας , αλλά το σύνολο του φόρου, δεν περιγράφονται αναλυτικά τα κληρονομηθέντα ακίνητα, μνημονεύεται η υπ. αρ./17-5-2017 τροποποιητική δήλωση η οποία όμως δεν έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή όφειλε να τηρήσει τις διατάξεις των άρθρων 28 και 37 του Ν 4174/2013 διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση κατά τα ως άνω διαλαμβανόμενα.

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ έχει εκδοθεί η υπ. αρ. η αριθ./20-7-2016 εντολή ελέγχου, και ο έλεγχος δεν έχει ολοκληρωθεί όπως αναφέρεται στις απόψεις της.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγου παρόδου δεκαπενταετίας από τον θάνατο του πατέρα της (έτος θανάτου 1995) και της μητέρας της (έτος θανάτου 2005) και επικαλείται την ΣΤΕ 1738/2017.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και καθ' όλα απορριπτέος, διότι στην κρινόμενη υπόθεση , η οποία ήταν επίδικη από 1996, η τελεσίδικη απόφαση εκδόθηκε από το Εφετείο Λάρισας στις 25 Αυγούστου 2008 (αρ./2008) . Με την λήξη της επιδικίας η προσφεύγουσα όφειλε μαζί με τους υπόλοιπους κληρονόμους να καταθέσει τροποποιητική δήλωση προσαρμοσμένη στην δικαστική απόφαση τόσο για την ίδια όσο και για την μητέρα της .Προς τούτο η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αρ./2017 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση μόνο για τον εαυτό της Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7 περ β και 102 παρ 1 ,περ α) και β) του Ν 2961/2001 και σε συνδυασμό με το 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ (ΠΟΛ1199/2017) ο χρόνος

παραγραφής για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων από την φορολογική αρχή άρχεται από την ημερομηνία υποβολής των ως άνω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων .

Επειδή η ΔΕΔ αφενός σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 δεσμεύεται από τους προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους, αφετέρου όμως λόγω της ισχύος της αρχής της νομιμότητας και ειδικότερα του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρεούται να εκδίδει νόμιμες πράξεις, επί τη βάση τυπικού νόμου.

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

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28 και 37 του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με το 64 του Ν 4174/2013 (σχετ. ΣΤΕ 1542/2010) .

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 17/5/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της,, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1995 ,όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ προβεί στην έκδοση καταλογιστικής πράξης κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 .