



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.06.2019
Αριθμός Απόφασης: 1647

**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.thess@aade.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 (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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **27.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. φακέλου Θ...../2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 27/03/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 07.06.2019 ΕΜΠ υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **Α.Φ.Μ.**, 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./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος κληρονομιάς συνολικού ύψους 59.117,37 ευρώ, ήτοι οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 32.074,97 ευρώ και πρόσθετος φόρος και πρόστιμο συνολικού ύψους 27.042,40 ευρώ.

Την 21/12/2013, απεβίωσε ο του με **Α.Φ.Μ.** Ο αποβιώσας, όπως προκύπτει από το υπ' αρ./2014 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, συνέταξε την υπ' αρ./2013 δημόσια διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ./2014 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσ/νίκης, η οποία ανακαλούσε κάθε προηγούμενη, εγκατέστησε κληρονόμους, τη σύζυγό του με **Α.Φ.Μ.**, κατ' επικαρπία και το τέκνο του με **Α.Φ.Μ.**, κατά ψιλή κυριότητα σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία του (πλην των ακινήτων που κατέλειπε στον).

Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, του υπέβαλε στη ΔΟΥ Καλαμαριάς τις υπ' αρ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τις οποίες συμπεριλήφθηκε το σύνολο του ενεργητικού της κληρονομιάς για τον υπ' αρ. Θ -/2013 φάκελο κληρονομιάς.

Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αρ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 11.07.2018 με το υπ' αρ. έγγραφο της ως άνω Δ.Ο.Υ., μετά της ταυτόριθμης γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου και του υπ' αρ/2018 σημειώματος διαπιστώσεων- κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες διαφορές μεταξύ της δηλωθείσας αξίας και της προσδιορισθείσας, από την ως άνω Δ.Ο.Υ., αξίας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσοστό 50% εταιρίας με την επωνυμία «.....» με έδρα επί της οδού στη	8.267,65€	13.710,37€	5.442,72€
Συμφωνηθέν τίμημα, απορρέον από το υπ' αρ./2012 προσύμφωνο πώλησης μεταξύ του πωλητή και της αγοράστριας	224.000,00€	865.000,00€	641.000,00€

Ακολούθως ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ./2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, κατόπιν της κοινοποίησης σε αυτόν της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, δυνάμει των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018, η οποία συντελέστηκε την 19.07.2018, σύμφωνα με σχετική πληροφόρηση από τα ΕΛ.ΤΑ., καθώς και της κοινοποίησης του υπ' αρ./2018 προσωρινού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ο οποίος κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 28.11.2018, στην οποία συμπεριλήφθηκε το σύνολο του παθητικού της κληρονομιάς περιουσίας, ήτοι ποσό προερχόμενο από δανειακή σύμβαση της τράπεζας με αρ.συνολικού ύψους 1.553.977,63 ευρώ και ποσό προερχόμενο από νοσήλεια του θανόντος στο Ιατρικό Διαβαλκανικό Θεσσαλονίκης συνολικού ύψους 39.551,87 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι,

α) Η έκθεση ελέγχου πάσχει από πλημμελή αιτιολογία, ως προς τη μη λήψη

υπόψη του παθητικού της κληρονομιάς, ενόψει των άρθρων 65 και 69 παρ. 4 του Ν. 2961/2001, τα οποία προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς έως την επίδοση των πράξεων, καθώς και τη δυνατότητα διόρθωσης των ήδη υποβληθεισών δηλώσεων, έως την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 73 παρ. 2 του ως άνω νόμου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δύναται να καλεί το φορολογούμενο για διευκρινήσεις, καθώς και προσκόμιση στοιχείων, επομένως πλημμελώς θεωρήθηκε από τη Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ότι η υπ' αρ./2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, αν και υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και του υπ' αρ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση, υποβλήθηκε εκπροθέσμως. Σε κάθε δε περίπτωση, το παθητικό πρέπει να ληφθεί υπόψη, για τον προσδιορισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας, κατά δέσμια αρμοδιότητα από τον Προϊστάμενο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ακόμη και ως περιεχόμενο υποβληθέντος υπομνήματος σε απάντηση στην ως άνω κλήση προς ακρόαση, απευθυνόμενη προς την προσφεύγουσα, ενώ σε κάθε περίπτωση το άρθρο 18 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλέπει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με απώτατο χρονικό όριο την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης,

β) Η ανακρίβεια του περιεχομένου της υπ' αρ./2014 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ως προς το ποσό του εισπραχθέντος τιμήματος, προβλεπόμενου στο υπ' αρ./2012 προσύμφωνο πωλήσεως μεταξύ του θανόντος και της είναι μη νόμιμη, διότι το τίμημα που θεώρησε ο έλεγχος ότι έπρεπε να συμπεριληφθεί στην ως άνω δήλωση φόρου κληρονομιάς, ήτοι το ποσό των 865.000,00 ευρώ αντί του ποσού των 224.000,00 ευρώ, είχε ήδη αναλωθεί προ του θανάτου του κληρονομούμενου και επομένως δε δύναται να αποτελέσει κληρονομιαία περιουσία.

γ) Ο προσδιορισμός, εκ μέρους του ελέγχου, της αξίας του εταιρικού μεριδίου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», είναι εσφαλμένος, διότι ο έλεγχος παρέλειψε να συνυπολογίσει τα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, προκειμένου να εξευρεθεί ο μέσος όρος των κερδών των τελευταίων πέντε (5) ετών και περαιτέρω, προκειμένου να προσδιοριστεί ορθά η αξία του εταιρικού μεριδίου της ως άνω εταιρίας, το οποίο κληρονομείται.

Με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 07.06.2019 ΕΜΠ υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Υπηρεσίας μας, περιορίζεται απλώς στη

γνωστοποίηση άσκησης έτερης ενδικοφανούς προσφυγής με ημερομηνία υποβολής την 15.04.2019 και αιτείται την έκδοση ενιαίας απόφασης εκ μέρους της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο αρ. 21 παρ. 1 Α' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν:

Α) τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά τον χρόνο θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση (...)

Δ) τα χρέη από νοσήλια που ανάγονται στους τελευταίους έξι μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά τον χρόνο θανάτου αυτού».

Επειδή, στο αρ. 67 περ. ε' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο παρέχεται δωρεάν από την υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου τα ακόλουθα: (...) ε) τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς. (...)».

Επειδή, στο αρ. 73 Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ανακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, στο αρ. 19 παρ. 3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, στο άρθρο 397 του Ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: «1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη 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.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. (...)»

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για 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 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, 58Α 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 φορολογική 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 περίπτωση με επιφύλαξη. (...)».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018, προκύπτει ότι το ως άνω άρθρο, το οποίο τροποποιεί τα αρ. 18 και 19 του Ν. 4174/2013 καθίσταται δυνατή η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Θεσπίζεται ωστόσο διάκριση μεταξύ των επιβαλλόμενων κυρώσεων, ήτοι α)

για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., επιβάλλονται οι κυρώσεις για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ο τόκος του άρθρου 53 του ίδιου Νόμου και β) για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εάν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού πρόστιμο των άρθρων 58 παρ. 2, 58 Α παρ. 2 ή 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση. Η ανωτέρω διάκριση, μεταξύ των επιβαλλόμενων κυρώσεων, παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη με αρ. 13 της Γνωμοδότησης του ΝΣΚ 14/2016, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Δ.Δ.Ε., η υποχρεωτικότητα, με την οποία συνοδεύεται η υποβολή της δήλωσης στην παρ. 1 του άρθρου 19, άγει στο προφανές ερμηνευτικό συμπέρασμα ότι, στην εν λόγω περίπτωση, πρόκειται περί τροποποιητικής δηλώσεως, της οποίας η λειτουργία, αντιστοιχεί στην αναφερθείσα συμπληρωματική δήλωση, ήτοι αποβλέπει στην επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων του δηλούντος.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη με αρ. 14 της ως άνω Γνωμοδότησης, στην παρ. 3 του αρ. 19 του Κ.Φ.Δ., όπως άλλωστε και στην παράγραφο 18§1, εδάφιο δεύτερο του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δηλώσεως με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δηλώσεως. Η ρύθμιση αυτή συνάδει μόνο προς τη λειτουργία της τροποποιητικής δηλώσεως, ως ανακλητικής ταύτης, αφού θέτει όρια στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μειώσει τις ήδη δηλωθείσες φορολογικές του υποχρεώσεις.

Επειδή εν προκειμένω, τα χρέη του κληρονομούμενου τα οποία απαριθμούνται στις περιπτώσεις Α΄ ως Δ΄ της παραγράφου 1 του αρ. 21 του Ν. 2961/2001 εκπίπτουν, με την αφαίρεση της αξίας τους από την αξία του ενεργητικού της κληρονομικής μερίδας του υπόχρεου κληρονόμου, ήτοι λαμβάνονται υπόψη υποχρεωτικώς από τη Διοίκηση, η έκπτωση όμως αυτή προϋποθέτει ότι, κατά τη διάταξη του αρ. 67 παρ. 1 ε΄ του Ν. 2961/2001, ο υπόχρεος κληρονόμος

συμπεριλαμβάνει τα χρέη αυτά στο παθητικό των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, που υποβάλλει, επισυνάπτοντας στη δήλωση και τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία. Με τον τρόπο αυτό μπορεί να διενεργηθεί ουσιαστικός έλεγχος από τη φορολογική Αρχή για τη διαπίστωση της συνδρομής των αναγκαίων από τον νόμο προϋποθέσεων για την αναγνώριση και την έκπτωσή τους.

Επειδή ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις υπ' αριθμό/2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 υποβληθείσες δηλώσεις μόνον το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσία, ενώ δε συμπεριέλαβε σε καμία από τις δηλώσεις παθητικό, χρέη ή βάρη που να αφορούσαν τον κληρονομούμενο. Αντίθετα ο προσφεύγων, μετά την κοινοποίηση σε αυτόν, του υπ' αρ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων του αρ. 28 ν.4174/2013, μετά του υπ' αρ./2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, υπέβαλε το από 14.12.2018 υπόμνημα, με στοιχεία που αφορούσαν κληρονομικά χρέη του θανόντος προκειμένου να εκπέσουν της κληρονομικής της μερίδας. Επιπρόσθετα, στο χρονικό διάστημα μετά την κοινοποίηση προς τον ίδιο του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς και του σημειώματος διαπιστώσεων, υπέβαλε την υπ' αρ./2018 συμπληρωματική – τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο τον, της οποίας το περιεχόμενο αφορούσε μόνο το παθητικό της κληρονομιάς.

Ωστόσο η υπ' αρ./2018 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, υποβλήθηκε εκπροθέσμως, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018, το οποίο αντικατέστησε την παράγραφο 1 του αρ. 18 του Κ.Φ.Δ., για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και την παράγραφο 3 του αρ. 19 του ίδιου νόμου, **για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης** και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου **και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου**. Ως εκ τούτου, η ως άνω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δε δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου ούτε να παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα στην παρούσα διαδικασία.

Επιπλέον επί της γνωστοποίησης, εκ μέρους του προσφεύγοντος, των στοιχείων του παθητικού της κληρονομιάς του, κατόπιν της πρόσκλησης σε προηγούμενη ακρόαση του αρ. 28 ΚΦΔ και κατά τη διαδικασία έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 67 περ. ε' του Ν. 2961/2001, απαιτείται δια της υποβολής δήλωσης, η περιέλευση σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης, του παθητικού της κληρονομιάς. Σε κάθε δε περίπτωση ο προσφεύγων, ενόψει της έκδοσης της υπ' αρ.

...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε σε αυτόν, την 11.07.2018 με το υπ' αρ. έγγραφο της ως άνω Δ.Ο.Υ., μετά της ταυτάριθμης γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, είχε τη δυνατότητα να υποβάλει εμπροθέσμως τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας το παθητικό αυτής. Επομένως ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο αρ. 3 παρ. 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την αναλυτική παράθεση της διαδικασίας καταβολής του οφειλόμενου τιμήματος στο υπ' αρ./2014 οριστικό συμβόλαιο πώλησης, το οποίο καταρτίστηκε σε εκτέλεση του υπ' αρ./2012 προσυμφώνου πώλησης, το τίμημα που εισπράχθηκε από τον κληρονομούμενο μέχρι τον χρόνο θανάτου του ανερχόταν στο ποσό ύψους 445.000,00€. Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, το ποσό αυτό δε συμπεριλήφθηκε σε καμία δήλωση φόρου κληρονομιάς, διότι αναλώθηκε από τον κληρονομούμενο προς εξόφληση δανειακής του υποχρέωσης προς την τράπεζα Προσκομίστηκε δε εκτύπωση αποσπάσματος των εμπορικών βιβλίων της Τράπεζας των καταβολών, για

το χρονικό διάστημα από 29.11.2012 έως 31.12.2013, ποσού συνολικού ύψους 105.722,39€.

Επειδή, το τίμημα που εισπράχθηκε από τον κληρονομούμενο μέσα στην πενταετία πριν το θάνατό του, δυνάμει του ως άνω προσυμφώνου πώλησης, αποτελεί, σύμφωνα με το αρ. 3 παρ. 3 του Ν.2961/2001, κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο, για το οποίο ο νόμος καθιερώνει μαχητό τεκμήριο, επιδεχόμενο ανταπόδειξης ως προς την ανάλωσή του και τη μη ύπαρξη κατά τον χρόνο θανάτου (για τον προσδιορισμό του οποίου λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου, εφόσον η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο). Η ανατροπή του τεκμηρίου ύπαρξης μετρητών στην κληρονομία, δύναται να συντελεστεί, από έγγραφα που αποδεικνύουν άμεσα και ρητά την ανάλωση του ποσού του τιμήματος από τον κληρονομούμενο.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσκομισθείσα εκτύπωση του αποσπάσματος των εμπορικών βιβλίων της Τράπεζας, από την οποία προκύπτει η καταβολή, για το χρονικό διάστημα από 29.11.2012 έως 31.12.2013, ποσού συνολικού ύψους 105.722,39€, δεν αποδεικνύει ότι το περιεχόμενο του τηρούμενου λογαριασμού προερχόταν από το τίμημα που εισπράχθηκε κατά το χρονικό διάστημα πριν το θάνατο, ήτοι δεν αποδεικνύεται ότι το τίμημα που εισπράχθηκε κατατέθηκε στο συγκεκριμένο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα και στο συγκεκριμένο ατομικό λογαριασμό του, προς εξόφληση δανειακής του υποχρέωσης προς την τράπεζα Επίσης δεν αποδεικνύεται ότι ο λογαριασμός που τηρούσε ο κληρονομούμενος στην τράπεζα τροφοδοτήθηκε μόνο από την καταβολή του ποσού του τιμήματος και από καμία άλλη πηγή. Περαιτέρω δεν προσκομίζονται λοιπά στοιχεία ή έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι ο κληρονομούμενος δεν είχε άλλα εισοδήματα πέραν του λογαριασμού στην τράπεζα, ώστε να μπορεί να συναχθεί ότι οποιαδήποτε υποχρέωση, οικογενειακή ανάγκη ή χρέος του καλυπτόταν αποκλειστικά από το ποσό που εισέπραξε.

Κατά συνέπεια τόσο το τίμημα του εκ προσυμφώνου τιμήματος 445.000,00 € που εισπράχθηκε πριν το θάνατο, όσο και το εναπομείναν ποσό του τιμήματος των 420.000,00 € που εισπράχθηκε από τους κληρονόμους μετά τον θάνατο και μέχρι τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου αποτελούν στο σύνολό τους στοιχείο του ενεργητικού της κληρονομίας. Επομένως ορθώς διαπιστώθηκε η ανακρίβεια του περιεχομένου της υπ' αρ. /2014 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ως προς το ποσό του εισπραχθέντος τιμήματος, προβλεπόμενου στο υπ' αρ. /2012 προσύμφωνο πώλησεως μεταξύ του θανόντος και της, διότι το τίμημα που έπρεπε να συμπεριληφθεί στην ως άνω δήλωση

φόρου κληρονομιάς, ανήρχετο στο ποσό των 865.000,00 ευρώ αντί του ποσού των 224.000,00 ευρώ.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1055/2003, με θέμα τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, ορίζεται στο κεφάλαιο Α. «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α΄ ΚΑΙ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ» ότι:

«Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών των κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών (...).».

Επειδή εν προκειμένω, χρόνος φορολογίας (χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου) είναι η 21/12/2013 και επομένως τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη μεταβίβαση (χρόνο θανάτου) αποτελούν οι χρήσεις από το έτος 2008 έως και το έτος 2012, με απεικόνιση των καθαρών κερδών που αντιστοιχούν στα έτη αυτά και όχι του έτους 2013 το οποίο δεν είχε λήξει κατά τον χρόνο φορολογίας και χωρίς να εξετάζεται αν κατά το έτος αυτό καταγράφηκαν κέρδη ή ζημίες της επιχείρησης. Επομένως ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στην ως άνω διαπίστωση, όπως αυτή συμπεριλαμβάνεται στην από 23.01.2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, ο δε σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **14582** ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** της με αρ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης (αρ. φακέλου Θ...../2013).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση:

Υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αναλογών φόρος (βάσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010)	12.323,63€	44.398,60€	44.398,60€	32.074,97€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		32.074,97€	32.074,97€	32.074,97€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ του Ν. 4174/2013		16.037,48€	16.037,48€	16.037,48€
Τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013		11.004,92€	11.004,92€	11.004,92€
Σύνολο για καταβολή		59.117,37€	59.117,37€	59.117,37€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.