



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26/06/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 1306

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ κατοίκου οδός αρ., κατά της υπ' αριθμ. /2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ επί της από 11/06/2019 αίτησής της, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. /2020 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ επί της από 11/06/2019 αίτησης της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/03/2020 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' αριθμ./2020 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ επί της από 11/06/2019 αίτησης της προσφεύγουσας απορρίφθηκε η εν λόγω αίτηση. Συγκεκριμένα, ο Προϊστάμενος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας επικαλούμενος το υπ' αριθ. ΔΕΛ Β 100620 ΕΞ 2020/27.12.2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου το οποίο καταλήγει ως εξής: «Από τα διαλαμβανόμενα στο έγγραφό σας συνάγεται ότι για την υπό κρίση υπόθεση έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, με βάση την υποβληθείσα δήλωση, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, με την οποία καθορίστηκε το ποσό της φορολογικής οφειλής, χωρίς να αμφισβητηθεί η αντικειμενική αξία των μετοχών, κατά τα προαναφερθέντα, ώστε να εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση άλλη πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία να καθορίζεται απαίτηση του φορολογουμένου, ώστε να προκύπτει δικαίωμα επιστροφής φόρου.»

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ο αρχικός υπολογισμός της αξίας των μετοχών σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003 που υπεβλήθη μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου περιείχε λογιστικό σφάλμα. Δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για οριστικό έλεγχο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ούτε το δικό της δικαίωμα για επιστροφή του φόρου κληρονομιάς που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.
2. Η διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 που αναφέρεται στην αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου, δεν αναφέρεται σε αξία μετοχών, και ως εκ τούτου η αιτιολογία της φορολογικής αρχής για την μη επιστροφή του φόρου είναι λανθασμένη.
3. Σε κάθε περίπτωση η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ θα έπρεπε να προσδιορίσει τη φορολογική απαίτηση που προέκυψε με το νέο υπολογισμό της αξίας των μετοχών και ως εκ τούτου της επιστροφής του φόρου κληρονομιάς.

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 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 ιδίου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001, ορίζονται τα ακόλουθα:

«5. **Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών** από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης **ή των συντελεστών αυξομειώσής τους**, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου".

Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου." Το πρώτο εδάφιο της παρ.5 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.20 του Ν.3427/2005,ΦΕΚ Α 312/27.12.2005.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174 /2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση **η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση** ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΣΤΕ 1364/2017 εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση της εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο.

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

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 ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην ΔΕΔ κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του 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 φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....

Επειδή, στο άρθρο 63§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:
«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 την επανεξέταση 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 τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013 (Α'170) το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις καθορίζεται με την πράξη προσδιορισμού φόρου, με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, η πράξη δε αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του παραπάνω άρθρου και είναι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και η πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή στο άρθρο 45 του ν.4174/2013 απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι δυνάμει των οποίων πραγματοποιείται η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα και οι οποίοι είναι ο άμεσος προσδιορισμός του φόρου, οι πράξεις διοικητικού, εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, η οριστική δικαστική απόφαση, οι πράξεις επιβολής προστίμων, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Επειδή έχει γίνει δεκτό ότι η υποβολή δήλωσης, από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν που προέκυψε από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου (σχετ. η αριθμ. 14/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών γίνεται με αντικειμενικό τρόπο λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. (1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055).

Επειδή η αξία που προκύπτει είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και για τη Δ.Ο.Υ. και εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ανωτέρω Κώδικα, σύμφωνα με τις οποίες, υπάρχει δυνατότητα αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας με την άσκηση προσφυγής μέσα σε προθεσμία 60 ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης, ή δυνατότητα διόρθωσης της αξίας ή των στοιχείων που προσδιορίζουν αυτή, μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

Επειδή σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τα προσδιοριστικά στοιχεία σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια και ο πρόσθετος φόρος.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ για την κληρονομιά του θανόντος την 14/09/2017 θείου της του οποίου κατέστη εκ διαθήκης κληρονόμος με ποσοστό 25%. Εν συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στην ανωτέρω δήλωση φόρου κληρονομιάς και

συγκεκριμένα η αξία των 46.504 ονομαστικών μη εισηγμένων μετοχών της εταιρείας
....., ΑΦΜ

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική φορολογητέα αξία των μετοχών στο ποσό των 3.813.095,48 €, έναντι δηλωθέντος 4.050.344,29 € και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν εκδίδονται οριστικές πράξεις φόρου κληρονομιάς καθότι από τον έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές.

Επειδή συνεπώς έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, με βάση την υποβληθείσα δήλωση, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, με την οποία καθορίστηκε το ποσό της φορολογικής οφειλής, χωρίς να αμφισβητηθεί η αντικειμενική αξία των μετοχών ώστε να εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση άλλη πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία να καθορίζεται απαίτηση του φορολογουμένου, ώστε να προκύπτει δικαίωμα επιστροφής φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ
.....

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.