



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 8/2/2021

Αριθμός απόφασης 541

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.

δ. Της Α. 1273/14-12-2020, περί αναστολής και παράτασης της παρ. 4 του άρθρου έκτου, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, (ΦΕΚ Τ. Β' 5597/21-12-2020)

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 11/8/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός Τ.Θ. κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της από 11/8/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 224.811,70 €, πλέον 14.770,13€ (τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων κληρονόμος εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος στις 4/1/2019 υπέβαλε την υπ. αρ. /2020 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. /2019) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ με την οποία: α) διόρθωσε την αξία των ακινήτων με α/α 5, 10, 11 που είχε δηλώσει με την υπ. αρ. /2019 με την αρχική δήλωση, β) δήλωσε επί πλέον χρηματικά ποσά από αμοιβαία κεφάλαια τραπέζης και από ασφαλιστική αποζημίωση και γ) ως προς το παθητικό, δήλωσε ποσό 59.159,80 € που προέρχεται από την νομιμοποίηση των κληρονομιών ακινήτων και ποσό 71.711,63€ ΕΝΦΙΑ ετών 2015 -2019, το οποίο βεβαιώθηκε μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ. αρ. /.....-2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με βάσει την συμπληρωματική δήλωση, απορρίπτοντας από το παθητικό: α) ποσό 14.401,75 € που αντιστοιχεί στον πρόσθετο φόρο –προσαυξήσεων ΕΝΦΙΑ των ετών 2015 έως 2019 (εκ του δηλωθέντος συνολικού ποσού 71.711,63 €), και β) ποσό 59.711,80€ που καταβλήθηκε για νομιμοποίηση ακινήτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά.

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

Α) Ως προς το ποσό επίπλων και σκευών που με υπόδειξη της Δ.Ο.Υ. δηλώθηκαν

Στην κρίνόμενη περίπτωση, η σημαντική προσαύξηση της αξίας των ακινήτων της κληρονομιάς προήλθε από το ακίνητο στη συμβολή των οδών και στο, το οποίο λειτουργεί από πολλά χρόνια ως ανθοπωλείο με την επωνυμία

«.....». Η προσαύξηση οφείλεται στο γεγονός ότι χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής 3,80 λόγω δυο προσόψεων του ακινήτου. Το γεγονός ότι λειτουργεί στο ακίνητο από πολλά χρόνια το ανθοπωλείο προκύπτει και από την εξώδικη δήλωση που επισυνάπτει την οποία είχε αποστείλει ο κληρονομούμενος στον ανθοπώλη λίγο προ του θανάτου του. Σε αυτή αναφέρεται και η προϊστορία της μίσθωσης (σχ. 4). Η αρχικά δηλωθείσα αξία του ακινήτου όπου είναι από χρόνια εγκατεστημένο το ανθοπωλείο ήταν Ευρώ 496.908,71 και η διορθωθείσα 1.512.412,88, δηλαδή υπήρξε διαφορά 1.015.504,17 Ευρώ. Σε αυτή τη διαφορά υπολογίστηκε το 1/30 αυτής ως αξία επίπλων και σκευών, δηλαδή Ευρώ 33.851.00, το οποίο ποσό τον επιβάρυνε ως προς το 40% αυτού.

Αυτό είναι έξω το πνεύμα του νόμου, όπως αναλύθηκε παραπάνω, αφού δεν υπήρχαν αντικείμενα της κληρονομιάς στο συγκεκριμένο ακίνητο αλλά μόνο στο σπίτι που κατοικούσε ο θανών στην οδό στο Το τεκμήριο, λοιπόν, είναι σε αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την κοινή λογική και την κοινή πείρα άρθρο (25, παρ. 1.του Συντάγματος)

Β) Ως προς τη μη αποδοχή στο παθητικό της κληρονομιάς του κόστους της νομιμοποίησης του Ν. 4495/2017

Στην κρινόμενη περίπτωση, ήταν αναγκαία η νομιμοποίηση των αυθαιρέτων ακινήτων που περιλαμβάνονταν στην κληρονομιά, και ειδικότερα του επίμαχου ακινήτου στη συμβολή των οδών και στο - το οποίο λειτουργεί από πολλά χρόνια ως ανθοπωλείο με την επωνυμία «.....» η πραγματική κατάσταση του οποίου απείχε μακράν από τη δηλωθείσα. Συγκεκριμένα, ο θανών, περιλάμβανε στη φορολογική του δήλωση Ε9 το ακίνητο αυτό ως οικόπεδο με παλαιό κτίσμα 80 τ.μ. (σχ. 5). Στην πραγματικότητα, το κτίσμα όπου στεγάζεται το ανθοπωλείο αποτελείτο από σειρά αυθαιρέτων κατασκευών, διαφορετικής μορφής η καθεμιά, όπως αναλυτικά περιγράφεται στη δήλωσή με αριθμό/2020, με συνολική επιφάνεια ισογείου 115,10 τ.μ., υπόγειου 48,85 τ.μ., με μεταλλικό πατάρι 26,05 τ.μ., με βοηθητικό χώρο 5,55. τ.μ., με ισόγειο 175,20 τ.μ. με λαμαρινοσκεπή, με ισόγειο 28,95 τ.μ. με τέντα. Επρόκειτο, δηλαδή, για κτίσμα εντελώς διαφορετικό από το αναφερόμενο στο Ε9 του θανόντος όπως προκύπτει από την τεχνική έκθεση του μηχανικού (σχ. 6) για τη νομιμοποίηση του Ν. 4475.

Το ίδιο συνέβαινε και με το ακίνητο της κληρονομιάς στη θέση «.....» στο οποίο υφίστατο αυθαίρετο κτίσμα 80,05 τ.μ αλλά δηλωνόταν σαν αγροτεμάχιο από τον θανόντα.

Αναγκαία προϋπόθεση για τη διόρθωση του Ε9 του θανόντος, προκειμένου να εκδοθούν τα απαραίτητα για την αποδοχή της κληρονομιάς πιστοποιητικά ΕΝΦΙΑ, ήταν η προσκόμιση στην αντίστοιχη υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. των εγγράφων της νομιμοποίησης των αυθαιρέτων ακινήτων. Τα πιστοποιητικά πενταετίας ΕΝΦΙΑ έπρεπε να επισυναφθούν στην πράξη αποδοχής της κληρονομιάς κατά το νόμο. Τη νομιμοποίηση των αυθαιρέτων, εξ άλλου, απαίτησε και η Συμβολαιογράφος, προκειμένου να περιγραφούν ορθά τα στοιχεία των ακινήτων της κληρονομιάς

την οποία θα αποδεχόταν.

Έτσι, προέβη στη διαδικασία της νομιμοποίησης κατά το Ν. 4495/2017, δαπανώντας για το σκοπό αυτό το ποσό των Ευρώ 59.159,80 - το οποίο δήλωσε στο παθητικό της διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς προσκομίζοντας και τα δικαιολογητικά της καταβολής του (σχ. 7).

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν 2961/2001, «...τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους...». Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας Ψυχικού, όμως, δεν εξήγησε γιατί δεν πείσθηκε για την ύπαρξη και το ύψος της δαπάνης νομιμοποίησης ούτε γιατί αυτή δεν αποτελεί χρέος της κληρονομιάς. Αόριστη, συνεπώς απαράδεκτη η πράξη του.

Ξεκάθαρα η δαπάνη αυτή αποτελεί χρέος της κληρονομιάς, αφού γεννήθηκε για τη διόρθωση αναληθούς δήλωσης του θανόντος και η υποχρέωση διόρθωσής της αφορούσε το πρόσωπό του αφού αυτός προέβαινε στις αναληθείς δηλώσεις, απλά η διόρθωση έλαβε χώρα στο όνομά του ως κληρονόμος του.

Η Δ.Ο.Υ. απέρριψε το νόμιμο αίτημά του να περιληφθεί το ποσό της νομιμοποίησης του Ν. 4475 στο παθητικό της κληρονομιάς, επικαλούμενη γενικά και αόριστα τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών. **Επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι και αόριστη και ως εκ τούτου απαράδεκτη.**

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 13 του Ν 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. «Εις τα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαιτέρως, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν 2961/2001 ... όπου από την 1/1/2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο των κληρονομητέων κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά....

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) και ότι η αξία τους είναι το 1/3 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1042/1990 κατά το άρθρο 13 του νδ 118/1973 ...θεωρείται ότι στην κληρονομιαιά περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στην χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών « οικιακά αντικείμενα » δηλούνται τα αντικείμενα **εκείνα που είχαν χρησιμεύσει κατά την διάρκεια του γάμου** για την κοινή των συζύγων, οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης, ΑΚ1820, ΒΟΥΖΙΝΑΣ κληρονομίες Παρ.30)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 1 του Ν 2961/2001 από την αξία της κληρονομητέας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατά αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη εκπίπτουν:

Α.) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά τον χρόνο του θανάτου αυτού τα οποία αποδεικνύονται:

α. από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα.

β. από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου.

γ. από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 21 του Ν2961/2001 τα χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με την διαθήκη καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες ή κατιόντες συζύγους και αδελφούς και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων **δεν εκπίπτουν**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 21 του Ν2961/2001 τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1 μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπέσουν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 21 του Ν2961/2001 τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτουν, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πειστεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.

Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4 μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση ή αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από την λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 111/31-5-1979 η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ. αρ. 97/1999 γνωμοδότησης του ΝΣΚ βέβαιο και εκκαθαρισμένο **είναι μόνο το υπόλοιπο κεφάλαιο του δανείου που οφείλεται την ημέρα θανάτου του κληρονομούμενου** και επομένως μόνο αυτό το ποσό εκπίπτει ως παθητικό ενώ οι τόκοι αποτελούν ατομική υποχρέωση των κληρονόμων.

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

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 κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η φορολογική διοίκηση 3) **Εάν η φορολογική διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 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 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν 4174/2013 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 διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. **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 φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.**

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή με το άρθρ. 37 - Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου-του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α)ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται:

α) ότι η επί πλέον αξία των επίπλων και σκευών υπολογίστηκε με βάση την τροποποίηση της αξίας του ακινήτου στη συμβολή των οδών και στο, το οποίο λειτουργεί από πολλά χρόνια ως ανθοπωλείο με την επωνυμία «.....». Το γεγονός ότι λειτουργεί στο ακίνητο από πολλά χρόνια το ανθοπωλείο προκύπτει και από την εξώδικη δήλωση που επισυνάπτει την οποία είχε αποστείλει ο κληρονομούμενος στον ανθοπώλη λίγο προ του θανάτου του. Σε αυτή αναφέρεται και η προϊστορία της μίσθωσης (οχ. 4). Η αρχικά δηλωθείσα αξία του ακινήτου όπου είναι από χρόνια εγκατεστημένο το ανθοπωλείο ήταν Ευρώ 496.908,71 και η διορθωθείσα 1.512.412,88, δηλαδή υπήρξε διαφορά 1.015.504,17 Ευρώ. **Επομένως δεν υπήρχαν αντικείμενα της κληρονομιάς στο συγκεκριμένο ακίνητο, αλλά**

μόνο στο σπίτι που κατοικούσε ο θανών στην οδό στο Το τεκμήριο, κατ άρθρο 13 του ν 2961/2001 βάσει του επιβλήθηκε αξία επίπλων και σκευών, είναι σε αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την κοινή λογική και την κοινή πείρα άρθρο (25, παρ. 1.του Συντάγματος)

β) ότι προέβη στη διαδικασία της νομιμοποίησης κατά το Ν. 4495/2017, δαπανώντας για το σκοπό αυτό το ποσό των Ευρώ 59.159,80€, το οποίο δήλωσε στο παθητικό της διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς προκειμένου να περιγραφούν ορθά τα στοιχεία των ακινήτων της κληρονομιάς την οποία θα αποδεχόταν. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όμως, δεν αιτιολόγησε γιατί απέρριψε την ύπαρξη και το ύψος της δαπάνης νομιμοποίησης ούτε γιατί αυτή δεν αποτελεί χρέος της κληρονομιάς. Επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι και αόριστη και ως εκ τούτου απαράδεκτη.

Επειδή σε περίπτωση που η διοίκηση κρίνει ότι το περιεχόμενο της υποβληθείσας δήλωσης δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική φορολογητέα ύλη και χρήζει διόρθωσης, έχει την υποχρέωση όπως προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εκδίδοντας την αντίστοιχη πράξη. Η εν λόγω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται δε υποχρεωτικά κατόπιν διενέργειας ελέγχου και **προϋποθέτει διόρθωση της αρχικής φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου και αντίστοιχη αιτιολόγηση για το πώς προέκυψε η διαφορά που οδήγησε στη διόρθωση της φορολογικής υποχρέωσης στην οποία βασίστηκε ο νέος προσδιορισμός του φόρου.**

Επειδή η φορολογική αρχή με την έκδοση της κρινόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν υποβολής διορθωτικής δήλωσης απέρριψε μέρος των στοιχείων του παθητικού που αναγράφονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς (317/2020) χωρίς περαιτέρω ανάλυση και αιτιολογία, (απορρίπτονται τα έξοδα για την νομιμοποίηση των αυθαιρεσιών του ν 4495/2017 διότι δεν αποτελούν χρέη της κληρονομιάς) .

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, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων**, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθ. 36 – Παραγραφή - του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α)β)γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28, 34, 37 & 64 του Ν 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται ως τυπικά πλημμελής.

Επειδή ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος, γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 11/8/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019 και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ προβεί στην επανέκδοσή της
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

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.