



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3197

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. A.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), A.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και A.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4.Την από 15/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , κατοίκου , οδός κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/6/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τα υπομνήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας.
- 7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8.Την με αριθ./2021 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4.

Επί της από 15/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 602.609,69€, πλέον 301.304,85 € πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διενεργήθηκε έλεγχος για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό καταχώρισης/2016 (αριθμός φακέλου Θ -...../2016), του κληρονομούμενου του που απεβίωσε στις 12/02/2016.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος συντάχθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν 4174/2013, το υπ'

αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς.

Τα ως άνω απεστάλησαν με συστημένη επιστολή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 β' του άρθρου 5 του ν.4174/2013. Την ίδια μέρα (24/03/2020) εστάλη email στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο, προκειμένου να ενημερωθεί για την αποστολή αυτού, με την επισύναψη των σχετικών εγγράφων.

Στον προσφεύγοντα παρεδόθη στις 06-04-2020.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθ. 6 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ Α 75) «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις» που κυρώθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α 86/25-04-2020), η κοινοποίηση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170) ανεστάλη έως τις 30 Απριλίου 2020 και σύμφωνα με το άρθρο 69 της ίδιας Π.Ν.Π. η ισχύς αυτής άρχιζε από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατόπιν της ανωτέρω Π.Ν.Π., στις 26/05/2020 έγινε επανάληψη της κοινοποίησης του Σ.Δ.Ε. μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του, στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας του (.....), με θυροκόλληση, επειδή ο ίδιος αρνήθηκε να παραλάβει τα προς κοινοποίηση έγγραφα. (Σχετική η από 26/05/2020 έκθεση επίδοσης).

Από τον προσφεύγοντα κατατέθηκε στις 08/05/2020 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2020 από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και στις 15/06/2020 2^ο Υπόμνημα το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ./2020 από την ως άνω Δ.Ο.Υ..

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα με τα ως άνω υπομνήματα, λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο αλλά δεν έγιναν αποδεκτοί και ακολούθως συντάχθηκε η από 26/06/2020 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, εκδόθηκε η υπ' αριθ./...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, η οποία επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο του στις 29/06/2020, δυνάμει της από 29/06/2020 εξουσιοδότησης του προσφεύγοντα, θεωρημένης από το Κ.Ε.Π. του Δήμου-.....-.....

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν εκπέστηκαν από το ενεργητικό της κληρονομιάς τα με αριθμό 11, 12 και 13 στοιχεία του παθητικού. Η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση (αριθμός/2020) βάσει της οποίας διεγράφη το υπ' αριθ. 13 στοιχείο του παθητικού κρίθηκε ειλικρινές.

Το σύνολο του παθητικού της κληρονομιάς εκπίπτει από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα των δύο παιδιών του, και-....., κατ' αναλογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/01, επειδή σύμφωνα με την

από 24/09/2014 μυστική διαθήκη του διαθέτη του
ορίζεται μεταξύ άλλων «.... παρακαλώ και δεσμεύω τα παιδιά μου, οποιεσδήποτε
 υποχρεώσεις και χρέη προσωπικά μου (εάν υπάρχουν) να τα εξοφλήσουν....».

Η αξία των περιουσιακών στοιχείων και η κληρονομική μερίδα εκ διαθήκης, προσδιορίστηκε
 ως κάτωθι και η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό/2016 κρίθηκε
 ανακριβής:

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥ	ΚΑΤΗ ΓΟΡΙΑ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ (...../2016 και/2020)			ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		
		ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ
..... ΤΟΥ	A	10.198.701,77	6.743.985,66	3.454.716,11	10.187.821,77	707.008,82	9.480.812,95
..... - ΤΟΥ	A	2.736.732,15	1.832.448,36	904.283,79	2.747.612,15	193.066,06	2.554.546,09
..... ΤΟΥ	A	99.717,52	65.125,97	34.591,55	99.717,52	0,00	99.717,52
..... ΤΟΥ	A	102.348,31	66.507,90	35.840,41	102.348,31	0,00	102.348,31
		13.137.499,75	8.708.067,89	4.429.431,86	13.137.499,75	900.074,88	12.237.424,87

A.Φ.Μ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥ	ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΓΕΝΕΣΤ ΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ- ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡ/ΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ Σ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ
.....	 ΤΟΥ	9.480.812,95	0,00	9.480.812,95	904.581,30	301.971,61	602.609,69
.....	 - ΤΟΥ	2.554.546,09	0,00	2.554.546,09	211.954,61	46.928,38	165.026,23
.....	 ΤΟΥ	99.717,52	0,00	99.717,52	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΗ		
.....	 ΤΟΥ	102.348,31	0,00	102.348,31	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΣ		
	ΣΥΝΟΛΟ	12.237.424,87	0,00	12.237.424,87	1.116.535,91	348.899,99	767,635,92

Επί της διαφοράς του φόρου επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης βάσει της περ. γ' της
 § 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013, σε ποσοστό 50% επί του ποσού της διαφοράς.

Επειδή, σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων κατέθεσε στην
 Υπηρεσία μας τα κάτωθι υπομνήματα:

1) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/18-11-2020, με το οποίο, επιπλέον των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η αξία των κληρονομούμενων μετοχών των εταιρειών: «.....», και «.....» (με α/α ενεργητικού στη δήλωση φόρου κληρονομιάς 46 και 47, αντίστοιχα) ήταν για την πρώτη εξ αυτών μηδενική και για την δεύτερη 3.109.560,00€ και ότι με την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. διαπίστωσε ότι οι αξίες αυτών είχαν παραποιηθεί στο σώμα της δήλωσης, με ιδιόχειρη γραφή (επί μηχανογραφημένου εντύπου) είχε τεθεί το ποσό των 648.834,96€ και 5.844.097,82€, αντίστοιχα.

Συνεπώς, παρανόμως, εισπράχθηκε από το Δημόσιο, βάσει δήλωσης, φόρος μεγαλύτερος από τον αναλογούντα και εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. συνυπολόγισε τις παραποιημένες αξίες στο ενεργητικό της κληρονομιάς κατά τον έλεγχο.

2) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/19-11-2020, με συνημμένη την με αρ. κατάθεσης δικογράφου αγωγή της και του
....., εκκαθαριστών της εταιρείας με την επωνυμία
«.....» κατά του προσφεύγοντα και της
-

3) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/02-02-2021 με συνημμένα: α) την από 26-03-2013 σύμβαση ενεχύρασης απαίτησης από μισθώματα, με αντισυμβαλλόμενους την και τον (ενεχυραστή), με την οποία εξασφαλίζεται η για την από 24-12-2010 σύμβαση παροχής πίστωσης δι' ανοιχτού (αλληλόχρεου) λογαριασμού για την πίστωση που παρείχε στην εταιρεία «.....» και β) παραστατικά της από τα οποία προκύπτουν οι μηνιαίες καταβολές ποσών από ενοίκια, από 10-06-2016 έως και 21-01-2021.

4) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/04-02-2021, με συνημμένα: α) τη με αριθ. πρωτ./2021 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με την οποία την 21-01-2021 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο η με αριθ./2021 απόφασή τους με την οποία εγκρίθηκε η αναβίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....», καθώς υφίστατο περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας που παραλήφθηκε κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης με σκοπό την ολοκλήρωσή της,

β) την σύσταση της ως άνω εταιρείας,

γ) τις υπ' αριθ./2021 και/2021 αποφάσεις του Ειρηνοδικείου (Τμήμα Ασφαλιστικών Μέτρων), σύμφωνα με τις οποίες έγιναν δεκτές οι αιτήσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για εγγραφή υποθήκης

σε ακίνητα του προσφεύγοντα και της -, προς εξασφάλιση της απαίτησής της.

5) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/05-02-2021, (υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα) με ισχυρισμούς προς συμπλήρωση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, σχετικά: α) με την παραποίηση στο σώμα της δήλωσης των αξιών των μετοχών των ως άνω δύο ανωνύμων εταιρειών, για την οποία έχει υποβάλλει την από 02-10-2020 μηνυτήρια αναφορά κατά παντός υπευθύνου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας,

β) με τις καταβολές από εκχώρηση του ενοικίου του προς, σύμφωνα με τις οποίες, αυτός ως κληρονόμος του εγγυητή του ανωτέρω δανείου καταβάλλει 6.000,00€ τον μήνα από τον θάνατο του πατέρα του μέχρι σήμερα και ως εκ τούτου το ποσό του δανείου πρέπει να υπολογισθεί στο παθητικό της κληρονομιάς,

γ) με την αναγνώριση στο παθητικό της κληρονομιάς του ποσού των 6.407.993,01€, καθώς με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του ΓΕΜΗ, εγκρίθηκε η αναβίωση της «.....», σε καθεστώς εκκαθάρισης, διότι προέκυψε ότι υφίσταται περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας που παραλήφθηκε στη διαδικασία της ολοκληρωθείσας εκκαθάρισης. Συνεπώς η εταιρεία υφίστατο κατά την ημερομηνία θανάτου (12-02-2016) και υφίσταται και σήμερα. Ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθ. 21 παρ. 1 του ν. 2961/2001, διότι το εν λόγω χρέος είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο και πρέπει να εκπέσει.

6) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/16-02-2021, με συνημμένη έκθεση γραφολογικής γνωμοδότησης σχετικά με την παραποίηση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

7) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/09-03-2021, με συνημμένα:

α) τη με αριθ. πρωτ./2021 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με την οποία καταχωρήθηκε (κωδ. Αρ.) ο ενδιάμεσος ισολογισμός εκκαθάρισης από 17-05-2019 έως 16-05-2020 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις εκκαθάρισης -ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων και κατάσταση αποτελεσμάτων πολύ μικρών οντοτήτων,

β) τη με αριθ. πρωτ./2021 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με την οποία καταχωρήθηκε (κωδ. Αρ.) ο ενδιάμεσος ισολογισμός εκκαθάρισης από 17-05-2018 έως 16-05-2019 της ίδιας εταιρείας, με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις εκκαθάρισης -ισολογισμός πολύ μικρών οντοτήτων και κατάσταση αποτελεσμάτων πολύ μικρών οντοτήτων.

Κατόπιν των ανωτέρω υπομνημάτων ο προσφεύγων κλήθηκε σε ακρόαση, με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2021/20-07-2021 έγγραφό μας, η οποία έλαβε χώρα στις 22-07-2021, ημέρα Πέμπτη και ώρα 10.00π.μ., στα γραφεία της Υπηρεσίας μας.

8) Σε συνέχεια της ακρόασης κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.

.....ΕΙ2021ΕΜΠ/11-08-2021, υπόμνημα με συνημμένα, επιπλέον των ανωτέρω:

- Συμπληρωματικά υπομνήματα για την μη αναγνώριση του παθητικού της οφειλής 6.407.993,01 € προς την
- Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών
- Την από 25-02-2021 τεχνική έκθεση των ορκωτών λογιστών της εταιρείας
- Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα φορ. έτη 2013 έως και 2016, για την, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
- Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τις φορολογικές περιόδους 01-01-2017 έως 17-05-2017 και 18-05-2017 έως 16-05-2018, για την, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
- Την από 02-10-2020 μηνυτήρια αναφορά – έγκλιση του προσφεύγοντα και της αδελφής του ενώπιον του κ. Εισαγγελέως Εγκλημάτων Διαφθοράς, κατά παντός υπευθύνου, για ψευδή βεβαίωση, πλαστογραφία και απάτη, για την προκληθείσα σε βάρος του απάτη.
- Αίτηση των ως άνω προς τον κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών, για την διεξαγωγή δικαστικής γραφολογικής πραγματογνωμοσύνης στην υπ' αριθ./2016 δήλωσή τους φόρου κληρονομιάς.
- Την από 05-02-2021 έκθεση γραφολογικής γνωμοδότησης, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν αλλοιωτικές επεμβάσεις στο σώμα της δήλωσης.
- Τις υπ' αριθ./2020 και/2020 ένορκες βεβαιώσεις του συνταξιούχου λογιστή και του φοροτεχνικού, αντίστοιχα.

9) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/06-09-2021, με συνημμένους πίνακες καταβολής ρυθμισμένων οφειλών σε Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και Γλυφάδας.

10) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/14-09-2021, με συνημμένους πίνακες καταβολής οφειλών προς την Α.Α.Δ.Ε. που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τα έτη 2016-2021.

11) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/22-09-2021, περί αναρμοδιότητας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με βάση την υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α. 1179943 ΕΞ 2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

12) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/20-10-2021, περί τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης ως προς το ύψος του παθητικού, αφού ληφθεί υπόψη και το βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος του κληρονομούμενου, το οποίο προέκυψε βάσει της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του 2016, που αφορά στον προσφεύγοντα.

13) Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/21-10-2021, με συνημμένη την από 16-05-2011 έγγραφη προσημείωση υποθήκης επί ακινήτου του, υπέρ

....., ήτοι επί μιας πολυκατοικίας στη θέση «.....» ή
«.....», στην επί της διασταύρωσης των οδών
.....(πρώην) και

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

1. Παράνομη και εσφαλμένη κοινοποίηση του υπ' αριθ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού, λόγω μη νόμιμης τήρησης των διατάξεων των άρθρων 5 και 28 του Κ.Φ.Δ., καθώς αυτά κοινοποιήθηκαν με θυροκόλληση στη διεύθυνση: αρ.,

Ωστόσο, η εν λόγω επίδοση τυγχάνει παράνομη και άκυρη για τους ακόλουθους λόγους:

- διότι, κατά τη ρητή και σαφή διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., η επίδοση με βάση τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., στις οποίες περιλαμβάνεται και η θυροκόλληση, πραγματοποιείται μόνον εφ' όσον δεν είναι εφικτή η κοινοποίηση με κάποιον από τους λοιπούς προβλεπόμενους στις ως άνω διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. τρόπους, δηλαδή με συστημένη επιστολή ή ηλεκτρονικά, ενώ εν προκειμένω δεν αιτιολογείται καθόλου στην οικεία έκθεση επίδοσης γιατί τυχόν δεν ήταν δυνατή η επίδοση με έναν εκ των λοιπών αυτών τρόπων (βλ. *σχετικώς την υπ' αριθμόν 448/2016 απόφαση της Δ.Ε.Δ., σελίδα 4*),

- διότι η επίδοση έπρεπε να λάβει χώρα στη διεύθυνση: αρ., η οποία και έχει αναγραφεί από μέρους του σε όλα τα έγγραφα, τα οποία συναποτελέσαν την υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς,

- διότι ουδέποτε τα όργανα της Φορολογικής Αρχής προέβησαν σε θυροκόλληση των εγγράφων, όπως δύναμαι να αποδείξει με οπτικό υλικό, το οποίο έχει καταγραφεί από κάμερα, η οποία λειτουργεί προς προστασία του σχετικού χώρου,

- διότι, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. *ΣτΕ 1279/2000*), κατά την επίδοση με θυροκόλληση, δεν νομιμοποιείται να παραστεί ως μάρτυρας υπάλληλος της Φορολογικής Αρχής, που εξέδωσε την πράξη, όπως συνέβη εν προκειμένω.

Αποτέλεσμα της ως άνω παράνομης και άκυρης επίδοσης ήταν να περισταλεί η δυνατότητα του να υποβάλει, έως την κοινοποίηση των ανωτέρω, τροποποιητική δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν τροποποιηθείσες, και, επομένως, να υποστεί ουσιώδη βλάβη, η οποία δεν αποκαθίσταται διαφορετικά, παρά μόνο με την αναγνώριση της ακυρότητας της προπεριγραφείσας επίδοσης.

Παρελκυστικώς, δε, ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δήθεν προέβη στην κοινοποίηση με βάση τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. επειδή τάχα η αρχική επίδοση με συστημένη επιστολή είχε ως αποτέλεσμα να μην λάβει γνώση των προαναφερθέντων εγγράφων, καθώς η ως άνω αρχική επίδοση αυτών έγινε κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου έκτου της

από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Φ.Ε.Κ. Α' 75/30.03.2020) «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις», που κυρώθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 4684/2020 (Φ.Ε.Κ. Λ' 86/25-04-2020), όπου και ορίζονται τα ακόλουθα: «Η κοινοποίηση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α* 170) αναστέλλεται έως τις 30 Απριλίου 2020», διότι το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο εκδοθείς δυνάμει αυτού Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός παραδόθηκαν προς αποστολή στις 03-04-2020, δηλαδή μετά την έκδοση της προαναφερθείσας Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου και κατά παράβαση της αναστολής, που προβλέπεται σε αυτή.

2. Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς, ως προς το με α/α 11 στοιχείο παθητικού σελ. 9 έκθεσης ελέγχου, ήτοι ως προς την οφειλή προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο (..... αρ.) με Α.Φ.Μ: Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Αθηνών, συνολικού ποσού 6.407.993,01 €, το οποίο ελήφθη υπό του κληρονομούμενου ως προκαταβολή τιμήματος πωλήσεως υπ' αυτού, προς την άνω εταιρεία, ακινήτων, έναντι συνολικού τιμήματος 9.860.000,00€

α) Κατ' αρχάς, εσφαλμένως και παραπλανητικώς ο έλεγχος υπολαμβάνει ότι τα χρέη της κληρονομιάς πρέπει να αποδεικνύονται αποκλειστικώς από τα εμπορικά βιβλία του ίδιου ή των δανειστών του, καθώς η περίπτωση αυτή αποτελεί μία μόνο από τις τρεις (3) εναλλακτικές αποδεικτικές εκδοχές, που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001, και, συγκεκριμένα, την υποπερίπτωση γ'.

β) σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' υποπερ. β' του Ν. 2961/2001, ένα τέτοιο χρέος αποδεικνύεται και «από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου». Εν προκειμένω, εκπληρώνεται στο ακέραιο η εν λόγω προϋπόθεση, διότι αφενός υφίσταται ιδιωτικό έγγραφο, στο οποίο αποτυπώνεται και περιγράφεται πλήρως η απαίτηση, ήτοι το από 23-05-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό και η από 09-01-2012 τροποποίηση αυτού, και αφετέρου αμφότερα τα συμφωνητικά αυτά απέκτησαν βεβαία χρονολογία σε χρόνο προγενέστερο του θανάτου του κληρονομούμενου, καθώς δυνάμει αυτών διενεργήθηκαν επίσημες λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, οι οποίες ελέγχθηκαν από τους αρμόδιους προς τούτο ορκωτούς ελεγκτές των αντίστοιχων χρήσεων και, επομένως, επιβεβαιώθηκε πλήρως η ύπαρξη των εν λόγω συμφωνητικών.

γ) Η λογιστική διαγραφή της επίμαχης απαίτησης ουδόλως επηρεάζει την αντίστοιχη αστική αξίωση από πλευράς εταιρείας, η οποία περιορίζεται ως προς την άσκηση της μόνο από την περί παραγραφής διάταξη του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα. Στην υπό κρίση, δε,

περίπτωση, ουδόλως κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου είχε παραγραφεί η επίμαχη αξίωση, ήτοι η εταιρεία νομιμοποιούταν στο ακέραιο να την ασκήσει κατά του κληρονομούμενου.

δ) Κατά μείζονα λόγο, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί, η λογιστική διαγραφή της ανωτέρω αξίωσης από μέρους της εταιρείας δεν εχώρησε νομίμως, όπως ευθέως έκρινε, κατόπιν διεξαγωγής σχετικού φορολογικού ελέγχου, η αρμόδια προ τούτο Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Συνακόλουθα, παρίσταται καθ' όλα αντιφατικό και παράνομο να επικαλείται ο έλεγχος ως δήθεν βάση του προσωρινού πορίσματος του μια λογιστική διαγραφή, τη νομιμότητα και την εγκυρότητα της οποίας έχει ήδη απορρίψει ένας προγενέστερος φορολογικός έλεγχος. Ουδεμία επιρροή ασκεί, δε, το γεγονός της υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής κατά της αντίστοιχης καταλογιστικής πράξης από την εν λόγω εταιρεία, καθώς, αδιαφόρως αυτής, όσο δεν έχει ανατραπεί η ως άνω καταλογιστική πράξη κατ' αποδοχή της, εξακολουθεί να αναπτύσσει νόμιμες συνέπειες και να ενσωματώνει ένα πόρισμα της Φορολογικής Αρχής, που έρχεται σε πρόδηλη και ευθεία αντίφαση με τον επίμαχο καταλογισμό.

ε) Τέλος, το οικείο ποσό έχει υποβληθεί και στο αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, με αποτέλεσμα και εκ του λόγου αυτού να έχει πλήρως αναγνωρισθεί και επισημοποιηθεί η ύπαρξη και ο χαρακτήρας του ως επιστρεπτέου.

3. Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς, ως προς το με α/α 12 στοιχείο παθητικού σελ. 9 έκθεσης ελέγχου, ήτοι την προσημείωση υποθήκης σε ακίνητο του κληρονομούμενου ποσού 1.500.000,00 €, σε ασφάλεια της υπ' αριθ...../2010 σύμβασης πίστωσης Α.Α.Λ., με δανείστρια την «.....» και δανειολήπτρια – οφειλέτιδα την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο (..... αρ.) με Α.Φ.Μ: Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών.

- Ο φορολογικός έλεγχος αγνοεί και παραβλέπει το γεγονός ότι το επίμαχο δάνειο, ήδη καταβάλλεται κανονικώς, σταθερώς και αδιαλείπτως από τους κληρονόμους αυτού. Επομένως, η σχετική αίρεση ήδη πληρούται στο ακέραιο, σε πλήρη συμμόρφωση με τη σταδιακή υποχρέωση αποπληρωμής του δανείου. Αντιθέτως, από καμιά διάταξη ή ερμηνευτική εκδοχή δεν απαιτείται να πληρωθεί εφ' άπαξ το υπολειπόμενο ποσό, προκειμένου να αναγνωρισθεί ως αποτελούσα παθητικό της κληρονομιάς η αντίστοιχη υποχρέωση, όταν συμβατικά προβλέπεται η τμηματική καταβολή του και τούτη ικανοποιείται πλήρως. Επομένως, επί τμηματικώς καταβλητέας υποχρέωσης, η σχετική αίρεση θεωρείται ότι πληρούται κανονικά όσο ακολουθείται απαρέγκλιτα και η τμηματική εξόφληση. Μόνον, δε, εάν

σταματήσει να τηρείται η ως άνω υποχρέωση με βάση τους όρους της τμηματικής καταβολής νομιμοποιείται η Φορολογική Αρχή να θεωρήσει ότι έπαυσε η πλήρωση της αίρεσης και να αφαιρέσει το οικείο ποσό από το παθητικό της κληρονομιάς.

- Σε κάθε περίπτωση, στο παθητικό της κληρονομιάς περιλήφθηκε η εγγραφείσα προσημείωση επί του κληρονομιαίου ακινήτου του κληρονομουμένου, η οποία, ανεξαρτήτως της αιτίας, για την οποία παρασχέθηκε ως εξασφάλιση, ως υφιστάμενη και ενεργή κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου, αναντίρρητα συνιστά παθητικό της κληρονομιάς.

4. Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ενεργητικού της κληρονομιάς ως προς την αντικειμενικά αξία των κληρονομιαίων ακινήτων

Προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, πίνακα με τις ορθές αντικειμενικές αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων και των εμπορευμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών, ως και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού, υπογεγραμμένα από Συμβολαιογράφο. Επομένως, δεδομένου ότι η οι εν λόγω αντικειμενικές αξίες έχουν υπολογισθεί από αρμόδιο προς τούτο πρόσωπο, δεν επιδέχονται νόμιμης αμφισβήτησης και απόρριψης τους. Εξ άλλου, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς γιατί τυχόν στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόζεται ο συντελεστής συνιδιοκτησίας 0,90.

5. Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ενεργητικού της κληρονομιάς ως προς την αξία των κληρονομουμένων μετοχών ανωνύμων εταιρειών, καθώς, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί (βλ. σελ. 7 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου), οι μετοχές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» έχουν μηδενική πραγματική αξία. Επομένως, η απόδοση οποιασδήποτε άλλης αξίας στις εν λόγω μετοχές έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τις ίδιες τις παραδοχές του ελέγχου.

Σχετικά με την εταιρεία με την επωνυμία «.....», προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου σχετικό σημείωμα, στο οποίο υπολογίζονται αναλυτικά η καθαρή θέση και τα ίδια κεφάλαια αυτής, ώστε να προκύψει και η πραγματική αξία των μετοχών της. Παρίσταται, δε, καθ' όλα αντιφατικό να υφίσταται νεότερη εγκύκλιος διαταγή, δηλαδή η ΠΟΛ. 1032/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία προσδιορίζει συγκεκριμένο τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας μετοχών, και ο έλεγχος να υποστηρίζει ότι, ειδικώς ως προς τον φόρο κληρονομιάς, δήθεν υπερισχύει μια παλιότερη εγκύκλιος διαταγή, δηλαδή η ΠΟΛ. 1055/2003 του Υπουργείου Οικονομικών, με αποτέλεσμα, υπό μια τέτοια εκδοχή, να καταλήγουμε στο άτοπο συμπέρασμα ότι δήθεν ισχύουν παράλληλα δύο διαφορετικά συστήματα υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μετοχών, ανάλογα με τη φορολογία, στο πλαίσιο της οποίας εξετάζεται το εν λόγω ζήτημα κάθε φορά. Στη χειρότερη, δε, περίπτωση,

και πάλι ο ίδιος ο έλεγχος (βλ. σελ. 51 της Έκθεσης Ελέγχου) αναφέρει ότι η φορολογητέα αξία των μετοχών ανέρχεται σε 3.093.934,14€ και όχι σε 5.844.097,82€

6. Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ενεργητικού της κληρονομιάς ως προς το τίμημα από την πώληση ακινήτων προ της ημερομηνίας του θανάτου.

Όπως και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί (βλ παράγραφος 9, ενότητες III και IV, σελ. 8 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου), είναι πασιφανές ότι τα εν λόγω ακίνητα πωλήθηκαν προ της ημερομηνίας του θανάτου του , δυνάμει του υπ' αριθμ. /2015 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Δέον, δε, να τονισθεί ότι το ποσό του τιμήματος παρακρατήθηκε από τον ίδιο το Συμβολαιογράφο, λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών του κληρονομούμενου, προκειμένου να καταβληθεί υπέρ Ελληνικού Δημοσίου. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου τα υπ' αριθ. /2015 και /2015 Διπλότυπα Είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ποσών 117.437,34 Ευρώ και 32.562,66 Ευρώ αντίστοιχα. Η παρακράτηση των εν λόγω ποσών μνημονεύεται και στο ανωτέρω συμβόλαιο. Ως εκ τούτου, πρέπει να αφαιρεθούν τα ως άνω ποσά από το ενεργητικό της κληρονομιάς, διότι δεν περιλαμβάνονται κατ' αναλογία στο παθητικό οι αντίστοιχες οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο. Παρίσταται, δηλαδή, αντιφατικό από τη μια μεριά να περιλαμβάνεται στο ενεργητικό της κληρονομιάς το τίμημα μιας πώλησης ακινήτου, που εχώρησε την τελευταία πενταετία πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου, και να μην περιλαμβάνονται στο παθητικό αυτής οι φορολογικές οφειλές του κληρονομούμενου, που εξοφλήθηκαν με το τίμημα αυτό και, επομένως, το ανάλωσαν, με αποτέλεσμα, στην πραγματικότητα, αποδεδειγμένα να μην υφίσταται στην κληρονομιά περιουσία κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

7. Αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με βάση την υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α. 1179943 ΕΞ 2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

8. Να περιληφθεί στο παθητικό της κληρονομιάς το βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος του κληρονομούμενου, το οποίο προέκυψε βάσει οριστικής πράξης φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, όσον αφορά στον ισχυρισμό περί αναρμοδιότητας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με βάση την υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α. 1179943 ΕΞ 2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία αποφασίστηκε: « I. Ε. Για: α) τον έλεγχο υποθέσεων φόρου κληρονομιών με φορολογητέα αξία, μετά την αφαίρεση του δηλούμενου παθητικού, άνω του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ,

β) τον έλεγχο υποθέσεων φόρου κληρονομιών, των οποίων αντικείμενο είναι και χρηματικά ποσά άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ ή/και τραπεζικοί λογαριασμοί εξωτερικού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ, γ) τον έλεγχο υποθέσεων φόρου δωρεών και γονικών παροχών των οποίων αντικείμενο είναι και χρηματικά ποσά ή/και τραπεζικοί λογαριασμοί άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και δ) την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, με συμβαλλομένους φορολογουμένους αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εφόσον δεν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

II. Η παρούσα απόφαση ισχύει από 02/01/2020, εκτός από τις περιπτώσεις 1 έως και 3 της υποπαραγράφου Α. της παραγράφου I., οι οποίες ισχύουν από της δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.....».

Επειδή, εν προκειμένω έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις.

Επειδή, επιπλέον, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31-7-2017 (Β'/2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία τροποποιήθηκε με την ανωτέρω και ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής, οριζόταν ότι: «*περ. 21 - Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή*».

Επειδή η υπ' αριθ./2019, εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας είχε εκδοθεί πριν τις 02-01-2020, αρμόδιος για την υπογραφή των προσβαλλόμενων πράξεων ήταν ο ως άνω Προϊστάμενος.

Επειδή, νομίμως, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ακύρωσης της πράξης λόγω αναρμοδιότητάς του προς έκδοση αυτής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 3 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,

με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.

β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.

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 κληρονομία. 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 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 9 του ν.2961/2001: «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 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 αυξομείωσής 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 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού, με θυροκόλληση, γιατί αυτή πραγματοποιείται μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο σύμφωνα με το άρθρ. 5 του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με Άρθρο 5 Ν.4174/2013: Κοινοποίηση πράξεων:

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην

τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1249/2014, με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου,.....:

«.... Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.

4. Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύννοικο κ.λπ. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λπ., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνοίκου κ.λπ. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λπ. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύννοικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύννοικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση.....».

Επειδή, το υπ' αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου έλαβε αριθμό πρωτ./20 και την ίδια μέρα (24/03/2020) εστάλη email στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο (.....), προκειμένου να ενημερωθεί για την αποστολή αυτού.

Η ημερομηνία αποστολής του ανωτέρω συντελέστηκε στις 03/04/2020 λόγω των ιδιαιτέρων συνθηκών εργασίας των υπηρεσιών πανελλαδικά εξ αιτίας της πανδημίας του κορωνοϊού. Το υπ' αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο παραδόθηκε στον

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ Α 75) «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις» που κυρώθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α 86/25-04-2020) κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αναστέλλεται έως τις 30 Απριλίου 2020 και σύμφωνα με το άρθρο 69 της ίδιας Π.Ν.Π. η ισχύς αυτής αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Κατόπιν των παραπάνω διατάξεων, στις 26/05/2020 έγινε ορθή επανάληψη της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 γ' του άρθρου 5 του ν.4174/2013, στον προσφεύγοντα, στη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας του (.....), με θυροκόλληση, επειδή ο ίδιος αρνήθηκε να παραλάβει τα προς κοινοποίηση έγγραφα. (Σχετική η από 26/05/2020 έκθεση επίδοσης του υπ' αριθ./2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του υπ' αριθ./...../2020 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς).

Επειδή σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 48 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ν.2717/1999: «Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου γίνονται, είτε με δικαστικό επιμελητή, είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους ».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 α' του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ν.2717/1999: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση»

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ν.2717/1999: «Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού

καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου».

Επειδή ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ότι η θυροκόλληση πραγματοποιείται μόνο, εφόσον δεν ήταν δυνατή η κοινοποίηση βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4174/2013, επικαλείται την υπ' αριθ. 448/2016 απόφαση της Δ.Ε.Δ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 50 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ): «**1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.**

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό αυτό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ): «**1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.....**».

Επειδή, με την ως άνω απόφαση της Δ.Ε.Δ., αποφασίστηκε η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, διότι η εν λόγω επίδοση με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας δεν έγινε και σύννομα κατά τις σχετικές διατάξεις, καθώς ο παραλαβών τις οριστικές πράξεις δεν είχε την ιδιότητα του υπαλλήλου ή έστω κάποια άλλη από τις αναφερόμενες σε αυτόν (Κ.Δ.Δ.) ιδιότητες. Συνεπώς, δεν κρίθηκε το θέμα ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η κοινοποίηση πράξεων βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αλλά εάν τηρήθηκαν τα οριζόμενα στις διατάξεις αυτές.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η επίδοση έγινε σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις και είναι νόμιμη και έγκυρη.

Επειδή, οι επιδόσεις από το Δημόσιο προς τους ιδιώτες δύναται να διενεργούνται είτε στην κατοικία τους είτε στο χώρο της εργασίας τους και με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.

Επειδή η παράδοση των εγγράφων στον προσφεύγοντα και η εκ τούτων ενημέρωσή του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, επιβεβαιώνεται με την κατάθεση, στις 15/06/2020, του υπομνήματός του (ημερ/νία κοινοπ. 26-05-2020). Επομένως, επειδή οι ισχυρισμοί του προβάλλονται αλυσιτελώς, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτέλεσμα της ως άνω άκυρης επίδοσης ήταν να περισταλεί η δυνατότητα του να υποβάλει, έως την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. και της προσωρινής πράξης, τροποποιητική δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, κατόπιν της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου, εστάλη στον προσφεύγοντα, στη δηλωθείσα διεύθυνση της κατοικίας του, με συστημένη επιστολή, το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο που αφορούσε στην κοινοποίηση της εντολής και της από 02-08-2019 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Το ως άνω έγγραφο επεστράφη ως αζήτητο.

Αντίγραφο της ως άνω εντολής και της γνωστοποίησης παρέλαβε ο εξουσιοδοτημένος στις 14/11/2019 (ημερομηνία κοινοποίησης) και κατά συνέπεια μέχρι τις 26/05/2020 (ημερομηνία κοινοποίησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού), είχε μεσολαβήσει μεγάλο χρονικό διάστημα για να υποβάλλει ο προσφεύγων τροποποιητική δήλωση εφόσον το επιθυμούσε.

Εξάλλου στις 13/03/2020 υπεβλήθη η υπ' αριθ./2020 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης και άκυρης επίδοσης και ότι εξ αιτίας αυτής δεν του δόθηκε η δυνατότητα να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. είναι αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αντιφατικό να υφίσταται η νεότερη εγκύκλιος διαταγή, ΠΟΛ. 1032/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., για τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας μετοχών, και ο έλεγχος να εφαρμόζει ως προς τον φόρο κληρονομιάς, μια παλιότερη εγκύκλιο, την ΠΟΛ. 1055/2003 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2, 3 & 4 του ν. 2961/2001, ορίζεται:

«2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών.

3. Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

4.(1) Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους. Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα.

Επειδή με την ΠΟΛ 1055/2003, με ΘΕΜΑ: Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, αποφασίστηκε ότι:

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.

II. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα,.....».

Επειδή, η ΠΟΛ.1032/26.1.2015 -Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), αφορά στη μεταβίβαση μετοχών εν ζωή και όχι στην κτήση αυτών λόγω κληρονομιάς. Άλλωστε αυτή αναφέρεται στις διατάξεις του ν. 4172/2013 περί φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/18-11-2020, υπόμνημα, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η δηλωθείσα αξία των κληρονομούμενων μετοχών των εταιρειών: «.....», και «.....» (με α/α ενεργητικού στη δήλωση φόρου κληρονομιάς 46 και 47, αντίστοιχα) ήταν για την πρώτη εξ αυτών μηδενική και για την δεύτερη 3.109.560,00€ και ότι με την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. διαπίστωσε ότι οι αξίες αυτών είχαν παραποιηθεί στο σώμα της δήλωσης, με ιδιόχειρη γραφή (επί μηχανογραφημένου εντύπου) είχε τεθεί το ποσό των 648.834,96€ και 5.844.097,82€, αντίστοιχα.

Συνεπώς, παρανόμως, εισπράχθηκε από το Δημόσιο, βάσει δήλωσης, φόρος μεγαλύτερος από τον αναλογούντα και εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. συνυπολόγισε τις παραποιημένες αξίες στο ενεργητικό της κληρονομιάς κατά τον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού κατέθεσε με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/05-02-2021, υπόμνημά του την από 02-10-2020 μηνυτήρια αναφορά κατά παντός υπευθύνου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, για ψευδή βεβαίωση, πλαστογραφία και απάτη και το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΙ2021ΕΜΠ/11-08-2021, υπόμνημα, με την από 05-02-2021 έκθεση γραφολογικής γνωμοδότησης, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν αλλοιωτικές επεμβάσεις στο σώμα της δήλωσης.

Επειδή, πράγματι στο σώμα της δήλωσης εμφανίζονται οι ως άνω αξίες.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (σελ. 51) οι αξίες των κληρονομούμενων μετοχών, βάσει ελέγχου, προσδιορίστηκαν σε 549.463,84 € και 3.093.934,14€, αντίστοιχα, ήτοι σε αξίες μικρότερες από τις εμφανιζόμενες ως δηλωθείσες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001, οι αξίες βάσει της υπ. αριθ./2016 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, των ως άνω κληρονομούμενων μετοχών, έχουν οριστικοποιηθεί μετά την παρέλευση της 20ήμερης προθεσμίας και κρίθηκαν από τον έλεγχο ειλικρινείς.

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, για τα ζητήματα της ψευδούς βεβαίωσης, πλαστογραφίας και απάτης, δεν είναι αρμόδια να επιληφθεί η Υπηρεσία μας, δεχόμεθα ως τις αξίες των μετοχών, αυτές που εμφανίζονται στη δήλωση και κάνει αποδεκτές και ο έλεγχος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς ως προς την οφειλή στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο (..... αρ.) με Α.Φ.Μ.: Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών, συνολικού ποσού 6.407.993,01 €, το οποίο ελήφθη υπό του κληρονομούμενου ως προκαταβολή τιμήματος πωλήσεως υπ' αυτού, προς την άνω εταιρεία, ακινήτων, έναντι συνολικού τιμήματος 9.860.000,00 €. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του υπέβαλε συμπληρωματικό Υπόμνημα στην ΔΕΔ (...../2020) με το οποίο προσκόμισε την αγωγή που κατατέθηκε

στις 18/11/2020 ενώπιον του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ από τους: α)
..... με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ
..... κατά: α) του προσφεύγοντος και β) της αδελφής του -.....
..... με βάση την οποία οι ενάγοντες διεκδικούν το ανωτέρω ποσό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 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:

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

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

3. 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 Ν.2961/2001 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 ν.2961/2001 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 ν.2961/2001 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 τις διατάξεις του άρθρου 71 του ν.2961/2001 τα χρέη και τα βάρη της κτήσης αιτία θανάτου που δηλώνονται με συμπληρωματική δήλωση μαζί με τα νέα στοιχεία

του ενεργητικού αυτής μετά την πάροδο της προθεσμίας της παραγράφου 5 του άρθρου 21 εκπίπτουν μόνο μέχρι το ποσό της αξίας των νέων στοιχείων του ενεργητικού που περιλαμβάνονται στην δήλωση αυτή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς ως προς την οφειλή στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο (..... αρ.) με Α.Φ.Μ.: Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών, συνολικού ποσού 6.407.993,01 €, το οποίο ελήφθη υπό του κληρονομούμενου ως προκαταβολή τιμήματος πωλήσεως υπ' αυτού, προς την άνω εταιρεία, ακινήτων, έναντι συνολικού τιμήματος 9.860.000,00 €. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του υπέβαλε συμπληρωματικό Υπόμνημα στην ΔΕΔ (...../2020) με το οποίο προσκόμισε την αγωγή που κατατέθηκε στις 18/11/2020 ενώπιον του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ από τους: α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ κατά: α) του προσφεύγοντος και β) της αδελφής του -..... με βάσει την οποία οι ενάγοντες διεκδικούν το ανωτέρω ποσό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 2961/01, από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν: Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το 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 τελεσιδίκηση μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το 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.

Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι εκπίπτουν τα χρέη τα οποία πληρούν κάποιες προϋποθέσεις τόσο ουσιαστικές όσο και τυπικές.

Ως ουσιαστικές θεωρούνται η νόμιμη ύπαρξη και το βέβαιο και εκκαθαρισμένο του χρέους κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ ως τυπικές η έγγραφη απόδειξη που αποδεικνύεται με δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο ή από τα εμπορικά βιβλία της επιχείρησης.

Βέβαια είναι τα χρέη εκείνα των οποίων δεν αμφισβητείται η ύπαρξη κατά το κρίσιμο χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενου.

Χρέη εκκαθαρισμένα της κληρονομιάς είναι εκείνα που κατά το θάνατο του κληρονομούμενου δεν αμφισβητούνται ως προς το ποσό και το ποιόν.

Προκειμένου να αναγνωριστούν τα χρέη θα πρέπει να υφίστανται νόμιμα, να προέρχονται δηλαδή από νόμιμη αιτία, να αποδεικνύεται η ύπαρξή τους και να υπάρχουν κατά το χρόνο

θανάτου του κληρονομούμενου. Η νόμιμη υπόσταση συναρτάται με την έγκυρη κατάρτιση της δικαιοπραξίας από την οποία αυτό προήλθε. Η ύπαρξή του δε, αποδεικνύεται με την προσκόμιση δημοσίων ή ιδιωτικών εγγράφων, δικαστικών αποφάσεων, προγενέστερων της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομούμενου, έστω κι αν τελεσιδίκησαν αργότερα, καθώς και από τα εμπορικά βιβλία του ίδιου ή των δανειστών του.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτ. γ' της ενότητας Α' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.2961/01 εκπίπτονται ως παθητικό της κληρονομιάς τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, εφόσον αποδεικνύονται από τα εμπορικά βιβλία του ίδιου ή των δανειστών του, η τήρηση των οποίων προβλέπεται από το νόμο και είναι εμπορικά χρέη του κληρονομούμενου. Εμπορικά βιβλία θεωρούνται τόσο αυτά που προβλέπονται από τον εμπορικό νόμο, την πτωχευτική νομοθεσία όσο κι από τη φορολογική νομοθεσία. **Εμπορικά χρέη δε του κληρονομούμενου είναι εκείνα που προέρχονται από τη διενέργεια αντικειμενικά εμπορικών πράξεων του κληρονομούμενου, καθώς κι εκείνα που προέρχονται από πράξεις που έκανε με την ιδιότητα του εμπόρου και για την εμπορία του.**

Βασική προϋπόθεση για την έκπτωση των εμπορικών χρεών είναι η μη παράλληλη έκπτωσή τους από το ενεργητικό της εταιρείας του κληρονομούμενου την οποία αφορούσε το χρέος.

Επειδή, με το στοιχείο αριθμός 11 του παθητικού που αφορά οφειλή προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ:, συνολικού ποσού 6.407.993,01 €, το οποίο ελήφθη υπό του κληρονομούμενου ως προκαταβολή τιμήματος πωλήσεως υπ' αυτού προς την ως άνω εταιρεία, ακινήτων, έναντι συνολικού τιμήματος 9.860.000,00 €, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης, από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών, προκύπτει ότι η αγοραπωλησία των ακινήτων δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ έως και τη διακοπή της ελεγχόμενης εταιρείας στις 16/05/2018 και αφού είχε προηγηθεί ο θάνατος του ιδιοκτήτη των ακινήτων στις 12/02/2016.

Το ποσό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης έως την 31/01/2016 ως απαίτηση αυτής σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα για τη μεταβίβαση των ακινήτων. Την 31η/01/2016, πριν το θάνατο του κληρονομούμενου, η επιχείρηση διέγραψε την εν λόγω απαίτηση στα λογιστικά βιβλία της και την 31η/12/2016 το ποσό των 6.456.858,10 € μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα της χρήσεως ως ζημιά της επιχείρησης, η οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα ως λογιστική διαφορά.

Σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης και τον επίσημα δημοσιευμένο ισολογισμό αυτής κατά την 18η/05/2017 (ημερομηνία έναρξης εκκαθάρισης), που καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ με κωδικό αριθμό καταχώρισης/2018, η απαίτηση δεν εμφανίζεται στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ως στοιχείο του ενεργητικού.

Επειδή με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου απορρίφθηκε η από 04/03/2019 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων της επιχείρησης, εφόσον από τα έγγραφα που επικαλέστηκαν και προσκόμισαν οι μέτοχοι της εταιρείας δεν πιθανολογήθηκε η ύπαρξη ενεργητικού. Με την αίτηση ασφαλιστικών μέτρων ζητήθηκε να παραταθεί το στάδιο εκκαθάρισης της εταιρείας, να ανακληθεί η πράξη διαγραφής αυτής από τα μητρώα Α.Ε και να διαταχθεί η προσωρινή επανεγγραφή αυτής στο Γ.Ε.ΜΗ., επειδή υπάρχουν χρέη προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα οποία δεν ικανοποιήθηκαν μολονότι υπάρχει υπόλοιπο ενεργητικού στο λογαριασμό προκαταβολές.

Επειδή, η κατάθεση ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης εταιρείας κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, που εκδόθηκε κατόπιν του ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με την οποία περιορίστηκε η φορολογική ζημιά της εταιρείας κατά το ποσό των λογιστικών διαφορών 6.471.474,23€, μεταξύ των οποίων περιλαμβανόταν και το ποσό των 6.496.630,41 € από το εν λόγω χρέος, καθιστά επί της ουσίας την επιβεβαίωση της μη ύπαρξης απαίτησης της εταιρείας κατά του κληρονομούμενου.

Με βάση τα ανωτέρω, το ανωτέρω χρέος δεν εκπίπτει από το ενεργητικό της κληρονομιάς, επειδή δεν πληροί τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 21 του ν. 2961/01, ως χρέος βέβαιο και εκκαθαρισμένο που νόμιμα υφίσταται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή η κατάθεση αγωγής στις 18/11/2020 ενώπιον του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ της με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ κατά του προσφεύγοντος και της αδελφής του - με βάσει την οποία οι ενάγοντες διεκδικούν το ανωτέρω ποσό δεν αποτελεί στοιχείο χρέους βέβαιου και εκκαθαρισμένου, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων, σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/04-02-2021, με συνημμένα: α) τη με αριθ. πρωτ./2021 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με την οποία την 21-01-2021 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο η με αριθ./2021 απόφασή τους με την οποία εγκρίθηκε η αναβίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....», καθώς υφίστατο περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας που παραλήφθηκε κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης με σκοπό την ολοκλήρωσή της,
β) την σύσταση της ως άνω εταιρείας,

γ) τις υπ' αριθ./2021 και/2021 αποφάσεις του Ειρηνοδικείου (Τμήμα Ασφαλιστικών Μέτρων), σύμφωνα με τις οποίες έγιναν δεκτές οι αιτήσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για εγγραφή υποθήκης σε ακίνητα του προσφεύγοντα και της - , προς εξασφάλιση της απαίτησής της.

Επειδή, η απαίτηση αυτή της εταιρείας του κληρονομούμενου έναντι του ίδιου του κληρονομούμενου προέκυψε βάσει του από 23/05/2005 ιδιωτικού συμφωνητικού (προσυμφώνου) και της από 09/01/2012 της τροποποίησης αυτού, με τα οποία ο κληρονομούμενος ανέλαβε να πωλήσει στην εταιρεία ακίνητα ιδιοκτησίας του.

Επειδή για τα ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά (αρχικό και τροποποιητικό) δεν προκύπτει βεβαία ημερομηνία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 446 του Κ.Π.Δ (Π.Δ. 503/1985) διότι:

α) δεν έχουν θεωρηθεί από συμβολαιογράφο ή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και

β) δεν έχουν εγκριθεί από τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.

γ) σχετικά με τον τύπο που πρέπει να περιβληθεί το προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου, τονίζεται ότι απαιτείται η τήρηση του τύπου του συμβολαιογραφικού εγγράφου (ΑΚ 166, 369, 1033). Ο τύπος αυτός είναι συστατικός και, αν δεν τηρηθεί, το προσύμφωνο είναι απολύτως άκυρο και θεωρείται σαν να μην έγινε (ΑΚ 159 §1), ενώ τυχόν χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν ως προκαταβολές επιστρέφονται σύμφωνα με τις διατάξεις για τον αδικαιολόγητο πλουτισμό (ΑΚ 904 επ.).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς ως προς την προσημείωση υποθήκης σε ακίνητο του κληρονομούμενου ποσού 1.500.000,00 €, σε ασφάλεια της υπ' αριθ./2010 σύμβασης πίστωσης (Α.Α.Λ.), με δανείστρια την «.....» και δανειολήπτρια - οφειλέτιδα την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο Δήμο (..... αρ.) με Α.Φ.Μ:, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.2961/01, από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού.

Βέβαια είναι τα χρέη εκείνα, των οποίων δεν αμφισβητείται η ύπαρξη κατά το κρίσιμο χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενου.

Τα χρέη θεωρούνται βέβαια, όταν δεν αμφισβητείται η ύπαρξή τους κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, έστω κι αν αμφισβητείται το ποσό τους. Χρέος που τελεί υπό αναβλητική αίρεση (Α.Κ. 201) δεν εκπίπτει. Αντίθετα αν τελεί υπό διαλυτική αίρεση ή αναβλητική προθεσμία είναι βέβαιο και εκπεστέο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα χρέους υπό

αίρεση είναι εκείνο που απορρέει από εγγύηση του κληρονομούμενου. Το χρέος αυτό θεωρείται ότι εκπίπτει από το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, δηλαδή της καταβολής του γιατί από αυτήν γεννάται και η αντίστοιχη αξίωση κατά του πρωτοφειλέτη ή των λοιπών συνεγγυητών.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. α' του ν. 2961/2001, κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 1710 ΑΚ, καθιερώνει την αρχή ότι αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής είναι το σύνολο των εννόμων σχέσεων του κληρονομούμενου που είναι δεκτικές χρηματικής αποτιμήσεως (Μπαλής, Κληρονομικό Δίκαιο, παρ. 2, σελ. 4).

Επειδή σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομίας, όμως λόγω της φύσης του, είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου, ενεργοποιείται, ήτοι καταβάλλεται στο δανειστή (ΣτΕ 4091/2000, 3281/2007 και 3485/2015).

Επειδή με την απόφαση του ΣτΕ 3281/2007, κρίθηκε ότι από τις πιο πάνω διατάξεις του ν.δ. 118/1973, ερμηνευόμενες ενόψει αφενός της περ. α' του άρθρου 7 του ίδιου ν.δ./τος κατά την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατ' εξαίρεση, κατά τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν, πλην άλλων, η κτήση στοιχείων της κληρονομίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρώς εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία και αφετέρου των άρθρων 847 κ.επ. του Αστικού Κώδικα, τα οποία ρυθμίζουν τα της εγγύησης, και ειδικότερα του άρθρου 858, που ορίζει ότι ο εγγυητής, εφόσον ικανοποίησε τον δανειστή έχει δικαίωμα αναγωγής του εγγυητή που ικανοποίησε τον δανειστή κατά των λοιπών συνεγγυητών, προκύπτει ότι το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομίας, όμως λόγω της φύσης του είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου ενεργοποιείται, οπότε καθίσταται «νομίμως υφιστάμενο» κατά την έκφραση του νόμου, δηλαδή αφότου καταβάλλεται προς το δανειστή, δοθέντος ότι από της καταβολής γεννάται αντίστοιχη αξίωση του καταβαλόντος εγγυητή κατά του πρωτοφειλέτη ή και κατά των ενδεχομένων συνεγγυητών, η οποία αποτελεί ενεργητικό της κληρονομίας, για το οποίο η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατά το πιο πάνω άρθρο 7 περ. α του ν.δ. 118/1973 από την καταβολή του σχετικού χρέους, οπότε πληρώνεται η αντίστοιχη αίρεση (Σ.τ.Ε. 1965/1998 7μελούς 4091, 4092/2000, 325/2002).

Επειδή με την απόφαση του ΣτΕ 325/2002, κρίθηκε ότι από τις διατάξεις του ΝΔ/τος 118/1973 ερμηνευόμενες εν όψει της περ. α' του άρθρου 7 του ίδιου ΝΔτος και των άρθρων

847 επ. του ΑΚ, τα οποία ρυθμίζουν τα της εγγύησης, προκύπτει ότι το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομιάς, όμως λόγω της φύσης του είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου ενεργοποιείται, δηλαδή αφού καταβάλλεται προς το δανειστή, δοθέντος ότι από της καταβολής γεννάται αντίστοιχη αξίωση του καταβάλλοντος εγγυητή κατά του πρωτοφειλέτη ή και κατά των ενδεχομένων συνεγγυητών, η οποία αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς, για το οποίο η φορολογική υποχρέωση γεννάται από την καταβολή της εγγύησης, οπότε πληρώνεται η αντίστοιχη αίρεση.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι κληρονόμοι δεν κατέθεσαν αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό τους ότι δηλαδή το επίμαχο δάνειο, ως προς το οποίο είχε δοθεί η εγγύηση του κληρονομούμενου, καταβάλλεται κανονικώς, σταθερώς και αδιαλείπτως από τους κληρονόμους αυτού. Το μοναδικό δικαιολογητικό που κατετέθη αφορά στην με αριθμό πρωτ./2016 βεβαίωση οφειλής κατάστημα, στην οποία αναφέρεται ότι βάσει της υπ' αριθμ./2010 σύμβασης πίστωσης ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού (Α.Α.Λ.), χρηματοδοτήθηκε η εταιρεία «.....» το υπόλοιπο της οποίας ανέρχεται με ημερομηνία 12/02/2016 σε ποσό 1.258.643,85 €, έντοκο από 1/1/2016 και εκ του οποίου ποσό 528.746,79 € είναι ληξιπρόθεσμο.

Επειδή με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/02-02-2021, ο προσφεύγων προσκόμισε: α) την από 26-03-2013 σύμβαση ενεχύρασης απαίτησης από μισθώματα, με αντισυμβαλλόμενους και τον (ενεχυραστή), με την οποία εξασφαλίζεται η για την υπ' αριθ. από 24-12-2010 σύμβαση παροχής πίστωσης δι' ανοικτού (αλληλόχρεου) λογαριασμού και της ταυτάριθμης αυξητικής αυτής από 01-03-2011, για την πίστωση που παρείχε στην εταιρεία «.....», μέχρι του ποσού του 1.500.000,00€.

Σύμφωνα με την σύμβαση αυτή ο ενεχυραστής (.....) συνέστησε ενέχυρο υπέρ της αποδεχόμενης, επί των μισθωμάτων που δικαιούται να λάβει από τον μισθωτή, μηνιαίο μίσθωμα 6.000,00€, του περιγραφόμενου ακινήτου: Μιας οριζόντιας ιδιοκτησίας 600 τ.μ. Α' ορόφου στο κτίριο της και, στην, και μέχρι την ολοσχερή κατά κεφάλαιο, τόκους, έξοδα κ.λπ. εξόφληση της απαίτησής της.

Μισθωτής, εν προκειμένω, είναι

και β) παραστατικά, από τα οποία προκύπτουν οι μηνιαίες καταβολές ποσών από μισθώματα, 6.000,00€ μηνιαίως, από 10-06-2016 έως και 21-01-2021, τα οποία δεν είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/21-10-2021, υπόμνημά του, προσκόμισε, επιπλέον των ανωτέρω, την από 16-05-2011 έγγραφη προσημείωση υποθήκης επί ακινήτου του, υπέρ της, ήτοι επί μιας πολυκατοικίας στη θέση «.....» ή «.....», στην επί της διασταύρωσης των οδών (πρώην) και, η οποία ενεγράφη σε ασφάλεια της υπ' αριθ. από 24-12-2010 σύμβασης παροχής πίστωσης δι' ανοιχτού (αλληλόχρεου) λογαριασμού και της ταυτάριθμης αυξητικής αυτής από 01-03-2011, για την πίστωση που παρείχε στην εταιρεία «.....», μέχρι του ποσού του 1.500.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 1218 του Α.Κ., «το ενέχυρο εξασφαλίζει την απαίτηση σε όλη της τη χρέωση....».

Επειδή, εν προκειμένω το εν λόγω χρέος συνεχίζει να καταβάλλεται από τους κληρονόμους στο δανειστή, γίνεται δεκτό, το ποσό του 1.258.643,85, βάσει της με αριθμό πρωτ./2016 βεβαίωσης οφειλής κατάσταση, στην οποία αναφέρεται ότι βάσει της υπ' αριθμ./2010 σύμβασης πίστωσης ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού (Α.Α.Λ.) το υπόλοιπο ανέρχεται σε 1.258.643,85 €, με ημερομηνία 12/02/2016, και εκπίπτει ως παθητικό κατά το ποσοστό που του αναλογεί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, έχει εσφαλμένως υπολογισθεί η αντικειμενική αξία των κληρονομιαιών ακινήτων και των εμπράγματων δικαιωμάτων επ' αυτών.

Επειδή, ως προς την αντικειμενική αξία των κληρονομιαιών ακινήτων όπως προκύπτει από τα φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτων που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ...../2020 υπόμνημα, η ένσταση του προσφεύγοντος αφορά στον εσφαλμένο υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που βρίσκεται στη θέση «.....» ή «.....» της εντός της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου της Π.Ε της περιφέρειας και εντός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως του Δήμου αυτού, στοΟ.Τ. και επί της συμβολής της αρ. και της οδού αρ. Η συνολική αξία του ακινήτου βάσει των κατατεθέντων με το υπόμνημα φύλλων υπολογισμού ανέρχεται σε 4.432.212,89 € αντί του δηλωθέντος ποσού 4.840.601,91 € (αριθ. δήλωσης/2016), όπως προκύπτει από τα συνυποβληθέντα φύλλα υπολογισμού αντικειμενικών αξιών με την αρχική δήλωση.

Στις σελίδες 47-50 της από 26/06/2020 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς παρατίθεται πίνακας στον οποίο αναφέρονται τα κτίσματα επί του ανωτέρω ακινήτου και ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας αυτών βάσει των φύλλων υπολογισμού που κατατέθηκαν με την

αρχική δήλωση και το υπόμνημα, οι διαφορές αυτών καθώς και η αντικειμενική αξία αυτών βάσει ελέγχου.

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις:

1. του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α.Π.Α.Α), όπως ισχύει.

2.Της Α.Υ.Ο με αριθμό πρωτ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ' /27-02-2007 ΠΟΛ. 1034 (ΦΕΚ 269/Β' /28-02-2007).

3.Της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1009/18-01-2016 και

4.Της Α.Υ.Ο με αριθμό πρωτ. 1067780/82/Γ0013/09-06-1994 ΠΟΛ. 1149 (ΦΕΚ 549/Β' /1994).

Με βάση τις παραπάνω διατάξεις η τιμή ζώνης του ακινήτου με πρόσοψη στην οδό είναι 1.800,00 €/τ.μ. και ο συντελεστής εμπορικότητας (Σ.Ε.): 3 (ΓΡΑΜΜΙΚΗ Α' ΖΩΝΗ), με πρόσοψη στην οδό είναι 1.100,00 €/τ.μ. και ο συντελεστής εμπορικότητας (Σ.Ε.): 1,8 (Ε' ΖΩΝΗ).

Με βάση τα παραπάνω δεν γίνονται αποδεκτές οι αξίες των ακινήτων όπως αυτές απεικονίζονται στα φύλλα υπολογισμού που κατατέθηκαν με το υπόμνημα, λόγω της εσφαλμένης και μη τεκμηριωμένης επιλογής των συντελεστών αυξομείωσής τους, όπως αναλυτικά περιγράφηκε με αποτέλεσμα η αξία των ακινήτων να εμφανίζεται κατά πολύ μεγαλύτερη της αρχικώς υπολογισθείσας (περιπτώσεις 1,2,4 και 7).

Στις περιπτώσεις, που η αξία των ακινήτων βάσει του υπομνήματος, υπολείπεται αυτής βάσει των αρχικών φύλλων υπολογισμού, οφείλεται στην εσφαλμένη επιλογή του συντελεστή συνιδιοκτησίας 0,90, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 2 της Α.Υ.Ο 1067780/82/Γ0013/09-06-1994 ΠΟΛ.1149, δεν εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας, όταν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ή γίνεται μόνος κύριος του όλου ακινήτου, καθώς και σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα.

Όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα σελίδες 46-47 της έκθεσης ελέγχου, η αντικειμενική αξία των ακινήτων βάσει των αρχικών φύλλων υπολογισμού υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας βάσει ελέγχου κατά το ποσό των 19.605,17 € (περιπτώσεις 4, 12, 13 και 14) λόγω της εσφαλμένης επιλογής των συντελεστών αυξομείωσης κατά το αρχικό φύλλο υπολογισμού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Ν.2961/2001,ορθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε την αξία των ακινήτων όπως αυτή αναφέρεται στη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμός/2016) ήτοι 4.840.601,91 € ως **οριστικοποιημένη** μετά την παρέλευση της 20ήμερης προθεσμίας από την υποβολή της δήλωσης επομένως ο ισχυρισμός του απορρίπτεται αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, δεν πρέπει να περιληφθεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς το τίμημα από την πώληση ακινήτων προ της ημερομηνίας του θανάτου, λόγω παρακράτησης του ποσού και απόδοσής του στο Δημόσιο έναντι χρεών.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 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.....».

Επειδή όπως προκύπτει από το με αριθμό/2015 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, το τίμημα από την πώληση ακινήτων ανήλθε σε 150.000,00 € και δηλώθηκε με την υπ' αριθ./2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς (στοιχεία 9 III και 9 IV του ενεργητικού).

Το ποσό του τιμήματος παρακρατήθηκε από τον ίδιο το Συμβολαιογράφο, και αποδόθηκε στο Δημόσιο, προς εξόφληση ληξιπρόθεσμων οφειλών του κληρονομούμενου. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου τα υπ' αριθ./2015 και/2015 Διπλότυπα Είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ποσών 117.437,34 € και 32.562,66 €, ήτοι συνολικού ποσού 150.000,00 €. Η παρακράτηση των εν λόγω ποσών μνημονεύεται και στο ανωτέρω συμβόλαιο. Ως εκ τούτου, πρέπει να αφαιρεθούν τα ως άνω ποσά από το ενεργητικό της κληρονομιάς, διότι αποδεδειγμένα δεν περιλαμβάνονται σε αυτό.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/20-10-2021, περί τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης ως προς το ύψος του παθητικού, αφού ληφθεί υπόψη και το βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος του κληρονομούμενου, το οποίο προέκυψε βάσει της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του 2016, με συνημμένη την ως άνω πράξη, για τον προσφεύγοντα, ποσού ύψους 3.050.865,45€, πλέον τόκων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5. Του άρθ. 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. 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, η 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 τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων δύναται για το ως άνω χρέος να υποβάλλει, τροποποιητική δήλωση κατά τις διατάξεις του άρθ. 19 του ν.4174/2013, ώστε αυτό να ληφθεί υπόψη από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, βάσει της παρούσας απόφασης γίνεται δεκτό:

Α) ότι το ποσό του 1.258.643,85 €, αποτελεί παθητικό της κληρονομιάς και εκπίπτει από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας, κατά το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας, που εν προκειμένω από τον έλεγχο προέκυψε αναλογία στο παθητικό 78,55%, ήτοι για τον προσφεύγοντα ποσό 988.664,74€ και

Β) ότι το ποσό των 150.000,00€ δεν αποτελεί μέρος του ενεργητικού της κληρονομιάς, κατά το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας, που για τα εν λόγω ακίνητα είναι 66%, ήτοι για τον προσφεύγοντα ποσό 99.000,00€.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντα, προσδιορίζεται ως εξής:

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ			ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.		
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ
10.187.821,77	707.008,82	9.480.812,95	10.187.821,77 - 99.000,00 <u>10.088.821,77</u>	707.008,82 <u>+988.664,74</u> <u>1.695.673,56</u>	8.393.148,21

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 15/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και την τροποποίηση της υπ' αριθ.

...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, ως κάτωθι

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2020

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Αναλογών φόρος	904.581,30€	795.814,82€
Φόρος βάσει δήλωσης	301.304,85€	301.304,85€
Υπόλοιπο φόρου προς καταβολή	602.609,69€	494.509,97€
Πρόστιμο άρ. 58 παρ. 1γ του ν. 4174/2013 (50%)	301.304,85€	247.254,98€
Σύνολο για καταβολή	903.914,54€	741.764,95€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΙΜΟΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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.