



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3916

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ 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 23/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οικισμός κοινότητας δημοτικής ενότητας, κατά της υπ' αριθ./2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 12-09-2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 12-09-2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/10/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 23/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 12-09-2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 49.868,19 €, πλέον 59.841,83€ προσαύξηση εκπροθέσμου 120%, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή 109.710,02 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 12/9/2005 απεβίωσε ο του, ο οποίος κατέλειπε ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε με αρ./2005 από το Μονομελές Πρωτοδικείο Ως κληρονόμοι βάσει της ως άνω διαθήκης ορίστηκαν η σύζυγός του-....., η κόρη του και

νυν προσφεύγουσα, ο ανιψιός του και η
.....

Οι κληρονόμοι υπέβαλαν τις υπ. αρ./2006,/2006,/2006,/2006,/2006,/2006 και/2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Με την υπ. αρ./2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει κληρονομητέα αξία ακινήτων 74.806,40 € με βάση την οποία προέκυψε φόρος 3.480,64€ και μετοχές αξίας 16.572,00€ οι οποίες φορολογήθηκαν αυτοτελώς σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/20023 και προέκυψε φόρος 198,86 €.

Επίσης υποβλήθηκε η υπ. αρ./2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους κληρονόμους:

1.,
2.-.....-.....,
3., στην οποία δηλώθηκαν μετοχές για τις οποίες δεν επιβλήθηκε φόρος λόγω επιδικίας, καθώς η προσφεύγουσα στις 09-09-2006 κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου την/...../2006 αγωγή για την συμπλήρωση της νόμιμης μοίρας της, επί της οποίας εκδόθηκε η/2009 απόφαση με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η αγωγή της.

Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε, από την ίδια, η με αριθμό κατάθεσης/2010 έφεση της ενώπιον του Εφετείου, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2014 απόφαση και η οποία κατέστη αμετάκλητη κατόπιν εκδόσεως της υπ' αριθ./2016 απόφασης του Αρείου Πάγου. Με την απόφαση αυτή, η νόμιμη μοίρα της συμπληρώθηκε κατά ποσοστό 27,52 % από τα κληρονομαϊκά στοιχεία που κληρονόμησε με τη διαθήκη η, ήτοι επί των μετοχών που διαχειριζόταν η

Δηλαδή, με βάση την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο προσδιόρισε τη νόμιμη μοίρα της προσφεύγουσας σε αξία ύψους **414.310,46 €** (σελ 15 απόφ. Αρείου Πάγου).

Με την λήξη της επιδικίας, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, βάσει της υπ' αριθ./2017 εντολής ελέγχου (ημερομηνία έναρξης ελέγχου 04-07-2017) για όλους τους κληρονόμους.

Στην προσφεύγουσα, κοινοποιήθηκε, βάσει των διατάξεων του άρθ. 5 του ν. 4174/2013, το υπ. αρ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθ. 28 του ίδιου νόμου), το οποίο επεστράφη ως « αζήτητο» και εν συνεχεία εκδόθηκε η προβαλλόμενη πράξη.

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

A. Η προσβαλλόμενη/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και η από 27.10.2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, όπως και η/...../2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και το με αρ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν και, συνεπώς, ουδέποτε εκκίνησε η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την προσβολή τους με ενδικοφανή προσφυγή, όπως προβλέπεται στο άρθρο 61 § 3 του Ν. 4174/2013.

Για τον λόγο αυτό, η προσφεύγουσα κατέθεσε την από 20-03-2018 ανακοπή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά της/2018 Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής Υπερμερίας που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Γλυφάδας. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθ./06-04-2020 απόφαση και έκρινε ότι «[...]η ανακόπτουσα

δεν έλαβε γνώση της ως άνω καταλογιστικής πράξης, προκειμένου να ασκήσει εμπροθέσμως την προβλεπόμενη κατ' άρθρο 63 παρ. 1 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ενδικοφανή προσφυγή, αφού προκύπτει η μη παραλαβή της προαναφερθείσας συστημένης επιστολής (πρβλ. ΔΕφΠειρ 1144/2019) και, ως εκ τούτου, δεν εκκίνησε η προθεσμία των 30 ημερών (άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013) για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατ' αυτής, η οποία (πράξη), δεν κατέστη, για τον λόγο αυτό, οριστικός τίτλος, ώστε, δυνάμει τούτου, να βεβαιωθεί η σχετική οφειλή, ως δημόσιο έσοδο, όπως βασίμως προβάλλεται [...]».

B. Σύμφωνα με την από 27.10.2017 έκθεση ελέγχου, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας προσδιορίστηκε σε 414.310,46 €, κατά τα γενόμενα δεκτά με τις δικαστικές αποφάσεις που έκριναν επί της αγωγής περί κλήρου που άσκησε κατά των λοιπών εγκατάστατων κληρονόμων.

Δεδομένου ότι στα κληρονομητέα σε αυτήν περιλαμβάνονται μη εισηγμένες μετοχές με αυτοτελώς φορολογούμενη αξία ύψους 16.572,00 €, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο διαφορά φορολογητέας αξίας (414.310,46 € - 16.572,00 € =) 397.738,46 € και φορολογήθηκε με την γενικές διατάξεις (όχι αυτοτελώς), δηλαδή με τη φορολογική κλίμακα αρ. 29 παρ. 1 ν.2961/2001 για την Α' κατηγορία, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, όπου προέκυψε διαφορά κυρίου φόρου 49.868,19 €, πλέον προσαυξήσεων εκπροθέσμου 120%, 59.841,83 €. Συνολική δηλαδή φορολογική οφειλή ύψους 109.710,02 €.

Στον παραπάνω καταλογισμό ωστόσο η φορολογική αρχή προέβη εντελώς εσφαλμένως, αγνοώντας πλήρως την εφαρμοστέα νομοθεσία ως προς τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας και το ύψος των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το είδος έκαστου περιουσιακού στοιχείου, για τους παρακάτω νόμιμους και βάσιμους λόγους. Ειδικότερα:

ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ Η ΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΕΡΙ ΜΕΤΑΘΕΣΗΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

1. Με την εφετειακή απόφαση (...../2014, βλ. 11^ο φύλλο) η νόμιμη μοίρα της συμπληρώθηκε με το ποσοστό 27,52% στα κληρονομιαία στοιχεία και μόνο που έλαβε με τη διαθήκη και κατείχε η (τρίτη εναγομένη) και συγκεκριμένα επί των μετοχών που, κατά του χρόνου θανάτου του κληρονομουμένου, διαχειριζόταν η (υποκατάστημα).

2. Ακολούθησε η υποβολή ενώπιον της ΔΟΥ Παλαιού Φαλήρου της/2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας (Σχετ. 7), για τα λοιπά κληρονομιαία στοιχεία-εισηγμένες μετοχές, για τα οποία απεφάνθη αμετακλήτως με την υπ. αρ/2014 απόφαση το Εφετείο και με τα οποία συμπληρώθηκε η νόμιμη μοίρα της, δηλαδή μέρος των μετοχών 16 εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιρειών που έλαβε με τη διαθήκη η, όπως η τελευταία συνομολόγησε με τις από 30.04.2009 προτάσεις της (σελ 5-6) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Σχετ. 7^α).

Ο έλεγχος, ο οποίος κατέληξε στην έκδοση της/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (η οποία ουδέποτε της κοινοποιήθηκε) ξεκίνησε από τη ΔΟΥ Γλυφάδας την **04.07.2017** (βλ. την από 27.10.2017 έκθεση ελέγχου, σελ 2), ΠΡΙΝ δηλαδή την υποβολή της/2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομίας στη ΔΟΥ Π. Φαλήρου (για την οποία δεν γίνεται αναφορά στην έκθεση ελέγχου) και ολοκληρώθηκε μετά την υποβολή αυτής, και με την οποία δηλώθηκε ποσοστό (27,52%) επί των παραπάνω εισηγμένων στο ΧΑΑ μετοχών, με αξία κληρονομικής μερίδας 84.358,16 €, η ΔΟΥ Π. Φαλήρου, προχώρησε, την **17.01.2018**, στη βεβαίωση του αναλογούντος φόρου επί της δηλωθείσας αξίας της κληρονομικής μερίδας και στην έκδοση της/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ύψους **8.435,82 €** (Σχετ. 8).

3. Κατά τον χρόνο της βεβαίωσης του φόρου βάσει της υπ' αριθ./2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού, είχε ήδη βεβαιωθεί κατόπιν ελέγχου από τη ΔΟΥ Γλυφάδας, την 30.11.2017, φόρος κληρονομίας δυνάμει της/2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού επί ομοίου αντικειμένου (τα παραπάνω δύο ακίνητα και τις παραπάνω εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές). Συνεπώς, συνυπήρξαν – εντελώς παρανόμως - βεβαιωμένοι σε βάρος της 2 ομοειδείς φόροι (κληρονομίας) για την ίδια αιτία (την κληρονομία του πατέρα μου) επί του ίδιου αντικειμένου (τα συγκεκριμένα ακίνητα και εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές), αλλά ο καθένας επί διαφορετικής φορολογητέας αξίας ή κατ' εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή.

4. Ακολούθως υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή (ΔΟΥ Π. Φαλήρου) η υπ. αρ./2018 δήλωση φόρου κληρονομίας συμπληρωματική της αρχικής/2006 και ανακλητική της υπ. αρ./2017 δήλωσης ήτοι:

δήλωσε εκ νέου, και ΚΑΤΑ ΟΡΘΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (και όχι ποσοστό), τις εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές με τις οποίες συμπληρώθηκε η νόμιμη μοίρα της, σύμφωνα με την/2016 απόφαση του Αρείου Πάγου,

ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΑΑ ΜΕΤΟΧΕΣ (δήλωση/2018)

A/A	A/A όπως αναφέρεται στην ...../2016 ΑΠ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΠΟΥ ΜΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΑΞΙΑ ΕΚΑΣΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ €
1	1	.....	341,80	1,39	475,10
2	5	.....	3.281,30	25,72	84.395,00
3	6	.....	1.565,40	3,60	5.635,44
4	8	.....	2.296,90	0,40	918,76
5	9	.....	1.162,10	4,14	4.811,10
6	10	.....	478,50	9,28	4.440,48
7	12	.....	1.155,30	30,32	35.028,70
8	14	.....	820,30	23,86	19.572,36
9	16	.....	1.298,80	0,88	1.142,95
10	19	.....	3.144,60	2,73	8.584,76
11	20	.....	1.367,20	15,44	21.109,57
12	21	.....	1.093,80	11,86	12.972,47
13	22	.....	752,00	1,74	1.308,48
14	23	.....	682,90	5,78	3.947,16
15	24	.....	1.025,40	5,24	5.373,10
16	26	.....	191,40	91,65	17.541,84
				ΣΥΝΟΛΟ:	227.257,27

Και ταυτόχρονα δήλωσε, ως πρόσθετο κληρονομιαίο στοιχείο, τις κάτωθι εισηγμένες σε αλλοδαπά χρηματιστήρια μετοχές, οι οποίες δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της/...../2006 αγωγής της και ως εκ τούτου ούτε της/2016 απόφασης του Αρείου Πάγου:

A/A	ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΠΟΥ ΜΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΑΞΙΑ ΕΚΑΣΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ €
1		136,70	78,00	10.662,60
2		738,30	26,14	19.299,16
3		478,50	33,33	15.948,40
4		417,00	30,28	12.626,76
5		307,60	19,54	6.010,50
6		587,90	20,22	11.887,26
7		341,80	15,46	5.284,23
			ΣΥΝΟΛΟ	81.718,91

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ Π. Φαλήρου εξέδωσε την/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δυνάμει της οποίας, την ίδια ημέρα βεβαιώθηκε ο επιπλέον του ήδη καταβληθέντος βάσει της αρχικής δήλωσης φόρος κληρονομιάς για τα δηλωθέντα στην/2018 δήλωση, κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία.

Ειδικότερα, η ΔΟΥ Π. Φαλήρου λαμβάνοντας υπόψη της ως χρόνο φορολογίας τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (12.09.2005) και τις κατά τον χρόνο αυτό ισχύουσες αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, εφάρμοσε τις τότε ισχύουσες κλίμακες και φορολογικούς συντελεστές, και προσδιόρισε **ΟΡΘΩΣ:**

Κύριο και πρόσθετο - λόγω εκπροθέσμου - φόρο για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές, συνολικού ύψους $(1.363,54 + 818,12 =) 2.181,66$ €, με αυτοτελή φορολόγηση 0,6%, κατ' αρ. 29§7 εδ. α' ν. 2961/2001, ως ίσχυε, και

Κύριο και πρόσθετο - λόγω εκπροθέσμου - φόρο για τις εισηγμένες στα αλλοδαπά χρηματιστήρια μετοχές, συνολικού ύψους 13.075,02 €, βάσει της κλίμακας αρ. 12§5 ν.3091/2002, και συνολικά φόρο ύψους **15.256,68 €**.

Ακολούθως, την 04.07.2018, δυνάμει της/2018 απόφασης (Σχετ. 11), διέγραψε τον φόρο ύψους 8.435,82 € που είχε βεβαιώσει βάσει της/2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (Σχετ. 12).

Γ. Σύμφωνα με την από 27.10.2017 έκθεση ελέγχου, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας ανέρχεται σε 414.310,46 €, κατά τα γενόμενα δεκτά με τις δικαστικές αποφάσεις που έκριναν επί της αγωγής περί κλήρου που άσκησε κατά των λοιπών εγκατάστατων κληρονόμων.

Δεδομένου ότι στα κληρονομητέα από αυτήν περιλαμβάνονται μη εισηγμένες μετοχές με αυτοτελώς φορολογούμενη αξία ύψους 16.572,00 €, προέκυψε δήθεν διαφορά φορολογητέας αξίας $(414.310,46 - 16.572,00 =) 397.738,46$ € προς φορολόγηση με την γενικές διατάξεις (όχι αυτοτελώς), δηλαδή με τη φορολογική κλίμακα αρ. 29 παρ. 1 ν.2961/2001 για την Α' κατηγορία, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ώστε να προκύπτει κύριος φόρος 53.547,69 € και διαφορά κυρίου φόρου 49.868,19 €, πλέον προσαυξήσεων εκπροθέσμου 120%, δηλαδή 59.841,83 €. Συνολική δηλαδή φορολογική οφειλή ύψους 109.710,02 €.

Στον παραπάνω καταλογισμό ωστόσο η φορολογική αρχή προέβη εντελώς εσφαλμένως, αγνοώντας πλήρως την εφαρμοστέα νομοθεσία ως προς τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξία και το ύψος των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το είδος έκαστου περιουσιακού στοιχείου, κατά τα οριζόμενα των διατάξεων των αρ. 6 και 7 παρ 6 ν. 2961/2001,

Εν προκειμένω, ασκήθηκε αγωγή περί κλήρου από κληρονόμο κατά έτερου κληρονόμου και όχι αγωγή κατά κληρονόμου. Επομένως, ουδέποτε τέθηκε ζήτημα αναβολής της φορολογίας κατά άρ. 7 παρ. 1 περ. γ' ν. 2961/2001 ούτε βεβαίως ζητήθηκε ή δηλώθηκε κάτι τέτοιο.

Ομοίως, ουδέποτε υποβλήθηκε αίτηση για μετάθεση του χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης ενώπιον του Προϊσταμένου της ΔΟΥ κατ' άρ. 8 ν. 2961/2001, καθόσον ουδόλως συνέτρεξε καμία από προβλεπόμενες περιπτώσεις.

Συνεπώς, ουδέποτε μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά η φορολογική της υποχρέωση γεννήθηκε, σύμφωνα με τον κανόνα του αρ. 6 ν. 2961/2001, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, την 12.09.2005, σε αντίθεση με όσα ψευδώς και αβασίμως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή με την από 27.10.2017 έκθεση ελέγχου, αναφέροντας επί λέξει: «Μέχρι σήμερα, λόγω της εκκρεμοδικίας δεν έχουν επιβληθεί οι κατά δήλωση αναλογούντες φόροι αποδοχής κληρονομίας σε κανέναν», (βλ. σελ. 3 της από 27.10.2017 έκθεσης ελέγχου), και στη συνέχεια: «Με την υποβολή των δηλώσεων δεν έχουν καταλογιστεί οι αναλογούντες φόροι λόγω προσφυγής στα δικαστήρια και αναβολή επιβολής φορολογίας» (βλ. σελ. 5 της από 27.10.2017 έκθεσης ελέγχου).

Δ. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ, ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ ΕΠΙΒΛΗΘΗΚΕ ΦΟΡΟΣ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΣΦΑΛΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ

Είναι σαφές ότι, ο υπολογισμός του φόρου κληρονομίας για τα αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία, ως προς τα οποία εκδόθηκε σε βάρος της η/2017 πράξη προσδιορισμού φόρου, μετά την έκδοση της/2016 απόφασης του Αρείου Πάγου, έπρεπε να γίνει με τις αξίες και τους φορολογικούς συντελεστές του χρόνου φορολογίας, ήτοι του χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου, εφαρμοζομένων των νομοθετικών προβλέψεων για τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των αντικειμένων της φορολογίας.

Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας ανέρχεται σε 414.310,46 €, στην οποία περιλαμβάνονται: α) μη εισηγμένες μετοχές β) ακίνητα (διαμέρισμα & γραφείο στην) και γ) εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές. Με άλλα λόγια η φορολογική αρχή, εντελώς αυθαίρετα και εσφαλμένα, θεώρησε ως φορολογητέα αξία την αξία της κληρονομικής μερίδας όπως την καθόρισε το αστικό δικαστήριο, και όχι εκείνη που η φορολογική νομοθεσία καθορίζει ρητά ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου. Για το α) στοιχείο, αξίας 16.572,00 € προσδιόρισε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή 1,2 %, ενώ για τα υπό β) και γ) στοιχεία, φορολογητέας αξίας, κατά τη ΔΟΥ, 135.288,00 € και $(414.310,46 - 16.572,00 - 135.288,00 =) 262.450,46$ €, αντιστοίχως, προσδιόρισε φόρο με τη φορολογική κλίμακα εφαρμόζοντας και των ανώτατο συντελεστή 20%. Ωστόσο, η ΔΟΥ, με εξαίρεση τις μη εισηγμένες μετοχές, ως προς τα λοιπά κληρονομιαία στοιχεία, έσφαλε κατά τη φορολογική τους αντιμετώπιση. Ειδικότερα.

ι) Ως προς τα κληρονομιαία ακίνητα

Η φορολογική αρχή, κατά τον καταλογισμό διαφοράς φόρου κατά τον έλεγχο, έλαβε υπόψη εσφαλμένη φορολογητέα αξία για τα εν λόγω ακίνητα, βασιζόμενη στο περιεχόμενο της/2016 απόφασης του Αρείου Πάγου περί καθορισμού της αξίας της κληρονομικής μου μερίδας σε 414.310,46 €, έλαβε υπόψη της, συλλήβδην και αυθαίρετως, την αξία αυτή, στην οποία ωστόσο περιλαμβάνεται κατ' εκτίμηση αξία των κληρονομιαιών – δυνάμει διαθήκης – ακινήτων της, ύψους 87.750 € για το 1^ο και 47.358 € για το 2^ο, συνολική δηλαδή αξία **135.288,00 €**, και όχι την αντικειμενική αξία αυτών όπως προβλέπει το άρ. 10 παρ. 1 Β ν. 2961/2001, η οποία είναι και η μόνη φορολογητέα.

Κατά συνέπεια όλως εσφαλμένως επέβαλε φόρο επί της διαφοράς (135.288,00 € – 74.806,40 €) = 60.481,60 €.

ii) Ως προς τις κληρονομιαιές εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές

Σύμφωνα με το άρ. 29 παρ. 7 εδ. α' ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του αποβιώσαντος πατρός της (12.09.2005), «η **αιτία θανάτου**, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιριών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή **έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%)**, προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία».

Σύμφωνα και με το περιεχόμενο της/2016 απόφασης του Αρείου Πάγου (που επικύρωσε την/2014 απόφαση του Εφετείου), η νόμιμη μοίρα της συμπληρώθηκε με την αξία μέρους των εισηγμένων στο ΧΑΑ μετοχών που κατέλειπε ο διαθέτης στην (οι αναφερόμενες με α/α 1, 5, 6, 8, 9, 10, 12, 14, 16, 19, 20, 21, 22, 23, 24 και 26 στις σελ 9-11 της/2016 απόφασης, 16 συνολικά εταιρειών, όπως αναφέρονται στους παραπάνω πίνακες), συνολικής φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την ανά μετοχή τιμή κλεισίματος στο ΧΑΑ, αλλά και κατά την κρίση του αστικού δικαστηρίου, **227.257,27 € και όχι 262.450,46 €**, όπως εντελώς αυθαίρετα και αβάσιμα θεώρησε η φορολογική αρχή.

Συνεπώς, οι μετοχές αυτές πρέπει να φορολογηθούν, αυτοτελώς με σταθερό συντελεστή 0,6% και όχι με τη γενική φορολογική κλίμακα του άρ. 29 παρ. 1 ν. 2961/2001 για την Α' κατηγορία, όπως εντελώς παρανόμως έπραξε η αντίδικος, καταλήγοντας να εφαρμόσει τον υπέρογκο ανώτατο συντελεστή 20%.

Η ΔΟΥ Π. Φαλήρου, στην οποία υπέβαλε τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, αρχική και συμπληρωματική, έχει δεχθεί όλους τους παραπάνω ισχυρισμούς της, δεδομένου ότι υπολόγισε τον φόρο που αναλογεί με τον παραπάνω τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω, επικαλούμενες από αυτήν, νομικές βάσεις (βλ. Σχετ. 9-10).

Συνεπώς η φορολογητέα αξία των δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών είναι η δηλούμενη με την/2006 αρχική δήλωσή της αντικειμενική αξία, ύψους 74.806,40 €.

Η φορολογητέα αξία των εισηγμένων στο ΧΑΑ μετοχών είναι η δηλούμενη με την/2018 συμπληρωματική δήλωσή της αξία, ύψους 227.257,27 €.

Ο φορολογικός συντελεστής που πρέπει να εφαρμοστεί αυτοτελώς επί της παραπάνω αξίας των εισηγμένων μετοχών είναι 0,6%, ώστε ο (κύριος) φόρος κληρονομίας για αυτές να ανέλθει σε $(227.257,27 \text{ €} \times 0,6\%) = 1.363,54\text{€}$, όπως υπολόγισε και η ΔΟΥ Π. Φαλήρου κατά την παραλαβή της 357/2018 δήλωσης. Ουδεμία διαφορά φόρου θα πρέπει να προκύψει από τον έλεγχο σε βάρος της.

ΟΛΩΣ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΣ, ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟΥ» ΥΨΟΥΣ 59.841,83 €.

Όλως επικουρικώς, στην αδόκητη περίπτωση που η Υπηρεσία σας δεχθεί ότι νομίμως και ορθώς η αντίδικος καταλόγισε σε βάρος μου διαφορά κυρίου φόρου ύψους 49.868,19 €, η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί κατά το μέρος που μου επέβαλε «προσαύξηση εκπροθέσμου» 120%, δηλαδή ποσού 59.841,83 €.

Και αυτό καθόσον η αντίδικος προέβη στον εν λόγω καταλογισμό της προσαύξησης εντελώς αντιφατικώς: από τη μία ισχυρίστηκε την αναβολή της φορολογίας και τη μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης και από την άλλη υπολόγισε «προσαύξηση εκπροθέσμου» 120%, αναγόμενη στον χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.

Εφαρμοζόμενης της διάταξης του αρ. 7§1 περ. γ' ν.2961/2001, η φορολογική της υποχρέωση θα έπρεπε να γεννηθεί κατά τον χρόνο της οποιαδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, δηλαδή με τη δημοσίευση της /2016 απόφασης του Αρείου Πάγου την 22.12.2016, η δε προθεσμία για την υποβολή σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, σύμφωνα με το αρ. 62 ν. 2961/2001 θα έληγε 6 μήνες μετά, δηλαδή την 22.06.2017, αλλά σε καμία περίπτωση ποσοστού 120%.

Όλως επικουρικώς, σε περίπτωση που κριθεί ότι ορθώς επιβάλλονται προσαυξήσεις σε χρόνο προ της 22.06.2017 και πάλι εσφαλμένως της επιβλήθηκαν τέτοιες ύψους 59.841,83 €. Και αυτό, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης και το αρ. 72§17 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το 49 ν.4509/2017, ο οποίος δημοσιεύθηκε την 22.12.2017.

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 1 Ν 2961/2001:

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Ν 2961/2001:

1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

2. **Επειδή**, σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Ν 2961/2001:

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 2961/2001: Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται α) κατά τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή της λήξης της προθεσμίας. β) Κατά τον χρόνο της με οποιοδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει την νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στην νομή του δικαιούχου πριν την λήξη της επιδικίας η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν γ) κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 Ν.2961/2001: Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απρόσοδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών.

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται

πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.

3. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2, δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 9 Ν 2961/2001 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

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 το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 **προθεσμία υποβολής της δήλωσης** σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 **έναρξη προθεσμίας** οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του ΑΚ.

Οι προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

Α) από τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους

Β) από την δημοσίευση της διαθήκης για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους

Γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά από τα άρθρα 7 και 8 ...

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

....Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρ. 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

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

1. «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης:

«1. Στο άρθρο 29 του Ν. 2961/2001 προστίθεται παράγραφος 7, που έχει ως ακολούθως:

«7. α. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιριών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη

Β' κατηγορία.

β. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.»

Επειδή, με την υπ' αριθ./2006 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν:

α) ακίνητα συνολικής αξίας 74.806,40 € τα οποία φορολογήθηκαν με την κλίμακα του άρθ. 29 του ν. 2961/2001 και β) μετοχές μη εισηγμένες, συνολικής αξίας 16.572,00 οι οποίες φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 1,2 %

Επειδή με την/2016 απόφαση του Δικαστηρίου του Αρείου Πάγου προσδιορίστηκε αναλυτικά η κληρονομητέα μερίδια ενός εκάστου των κληρονόμων. Η προσφεύγουσα είχε δηλώσει στην αρχική της δήλωση, κληρονομητέα αντικειμενική αξία ακινήτων 74.806,40€. Με την απόφαση του, το δικαστήριο, προσδιόρισε την κληρονομητέα αξία των ακινήτων της μερίδας της, σε 135.288 € (εμπορική αξία και όχι αντικειμενική), άρα η υπολειπόμενη φορολογητέα αξία των ακινήτων ανέρχεται σε 60.481,6 € και ο φόρος επ' αυτής, επιβάλλεται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 ν.2961/2001 όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρ. 12 παρ. 5 ν. 3091/2002.

Επειδή με την/2016 απόφαση του Δικαστηρίου του Αρείου Πάγου το σύνολο της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 414.310,46 € αφαιρώντας την αξία των ακινήτων 135.288 € και την αξία των μη εισηγμένων μετοχών 16.572,00€ όπως προσδιορίστηκαν από αυτό (135.288 € + 16.779,75 € =152.067,75 €) η εναπομείνασα αξία $414.310,46 - 152.067,75 = 262.242,71\text{€}$ είναι διαφορά της νόμιμης μοίρας της προσφεύγουσας, με την οποία πρέπει να συμπληρωθεί η κληρονομιαία περιουσία της.

Επομένως η αξία των εισηγμένων μετοχών όπως προσδιορίστηκε με την/2016 απόφαση του Δικαστηρίου του Αρείου Πάγου $414.310,46\text{€} - 135.288\text{€} - 16.572,00\text{€} = 262.450,46\text{€}$ και πρέπει να φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 0,60% σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις και τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στην εκκαθάριση της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας με τις γενικές διατάξεις, δηλαδή με βάσει το άρθρο 12 παρ. 5 ν. 3091/2002.

Από το σύνολο της κληρονομικής της μερίδας, ποσού 414.319,46 €, αφαίρεσε την αξία των αυτοτελώς φορολογούμενων μη εισηγμένων μετοχών 16.572,00€ και επί της υπολοίπου αξίας της κληρονομιάς ποσού ύψους 397.738,46 €, υπολόγισε τον φόρο ως εξής: $220.000,00\text{€}$ φόρος 18.000€, υπερβάλλον $177.738,46\text{€} \times 20\% = 35.547,69\text{€}$, ήτοι σύνολο $53.547,69\text{€} - 3.697,50\text{€}$ (φόρος βάσει αρχικής δήλωσης 3.679,50 €)= $49.868,19\text{€} \times 120\% = 59.841,83\text{€}$ (συνολικό ποσό καταλογισμού).

Επειδή με την υπ' αριθ. Α.2009/6-4-2020 απόφαση του, ακυρώθηκε η υπ' αριθ. /2018 ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, η οποία απεστάλη προς ενημέρωση της προσφεύγουσας για τον καταλογισθέντα φόρο κληρονομιάς, βάσει της υπ' αριθ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, που εκδόθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου των υποβληθέντων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση, κρίθηκε ότι, η προσφεύγουσα δεν έλαβε γνώση της ατομικής ειδοποίησης, λόγω του ότι η κατ' άρθρο 5 του ν. 4174/2013 κοινοποίηση αυτής, δεν παραδόθηκε στην προσφεύγουσα, χαρακτηρίστηκε ως «αζήτητο» και επεστράφη στη Δ.Ο.Υ., λόγω απουσία καταστήματος ΕΛΤΑ στην διεύθυνση κατοικίας της. Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν έλαβε γνώση του καταλογισθέντος φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, ο έλεγχος αφορούσε στις υπ' αριθ. /2006 και /2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας και επιπλέον λήφθηκε υπόψη κατά τη διενέργειά του και η υπ' αριθ. /2016 απόφαση του Α.Π., με την οποία συμπληρώθηκε η νόμιμη μοίρα της (μετοχές και εμπορική αξία ακινήτων).

Επειδή η προσφεύγουσα βασίμως ισχυρίζεται ότι οι κληρονομιαίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή (0,60%) προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7^ε του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 όπως είχε τροποποιηθεί με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 3091/2002 και ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα, στις 20-04-2018 και μη έχοντας λάβει γνώση για την έκδοση της ως άνω καταλογιστικής πράξης, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου την υπ' αριθ./2018 συμπληρωματική δήλωση της υπ' αριθ./2006 αρχικής και ανακλητική της υπ' αριθ./2017 συμπληρωματικής (ο προκύψας φόρος της υπ' αριθ./2017 διεγράφη κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./2018).

Η Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου εξέδωσε την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με συνολικό προκύψαντα -βεβαιωθέντα φόρο (πλέον προσθέτου 60%) 15.256,68 ευρώ, φορολογώντας αυτοτελώς τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α μετοχές με συντελεστή φόρου 0,06 % όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, να διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, νέος έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) την υπ' αριθ./2016 απόφαση του Αρείου Πάγου, β) τις υποβληθείσες δηλώσεις, συμπεριλαμβανομένης και της υπ' αριθ./2018 δήλωσης που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου, και γ) τις ισχύουσες διατάξεις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: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 με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.Η φορολογική αρχή, της οποίας

η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

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 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 23/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, και όπως ο Προϊστάμενος προβεί σε ενέργειες, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.