



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4562

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 21.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατοίκου, οδός αριθμός, ως κληρονόμου (σύζυγος) του του (ημερομηνία θανάτου 25.6.1996), κατά το μέρος που την αφορά, κατά της από 15.6.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ/..... -Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου Αττικής, αριθμ. δήλωσης/96,/96) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 από 15.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ/..... -Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου Αττικής, αριθμ. δήλωσης/96,/96), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Την με αρ./2021 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5.

Επί της από 21.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (σύζυγος) του του (ημερομηνία θανάτου 25.6.1996), κατά το μέρος που την αφορά, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 15.6.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ/96-Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου Αττικής, αριθμ. δήλωσης/96,/96) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου (σύζυγος) του του (ημερομηνία θανάτου 25.6.1996), κατά το μέρος που την αφορά, ΦΚληρ ποσού 22.277,29 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις επιεικέστερες διατάξεις του Ν. 4509/2017 ποσού 25.774,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 48.052,01 €

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, εξέδωσε την με αρ./2021, εντολή ελέγχου, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Χολαργού με αιτία έλεγχου την επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου στην προσφεύγοντα ύστερα από την κοινοποίηση στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ της υπ' αριθμ./2020 απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη φορολόγηση των αναλήψεων.
- 2) Μη νόμιμη φορολόγηση των απαιτήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 ν.δ. 118/1973, όπως ίσχυε για το έτος 1996 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «*Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου.*»

Επειδή,, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 ν.δ. 118/1973 (όπως ίσχυε για το έτος 1996 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-3 ν.δ. 118/1973, όπως ίσχυαν κατά την 25.6.1996, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*1. Εις τον φόρον υποβάλλεται: α) Η εν Ελλάδι κειμένη και ανήκουσα είτε εις ημεδαπούς είτε εις αλλοδαπούς, πάσης φύσεως περιουσία. β) [...]. 2. Ως κειμένη εν Ελλάδι κινητή περιουσία θεωρούνται, ιδία: α) [...]. στ) [...]. Αι οικειδήποτε ενοχικά αξιώσεις, αι εν Ελλάδι απαιτηταί. Αι ενοχικά αξιώσεις, αι απορρέουσαι εκ συμβάσεων καταρτισθεισών εν Ελλάδι μεταξύ Ελλήνων υπηκόων. ζ) Αι πάσης φύσεως απαιτήσεις εξησφαλισμένα ή μη, ως και παν έτερον στοιχείον ασωμάτου κινητής περιουσίας, εφ' όσον ο αποβιώσας είχε την κατοικίαν του εν Ελλάδι, κατά τον χρόνον του θανάτου του. η) Τα τραπεζογραμμάτια και παν έτερον είδος χρημάτων αποτελούντων νόμιμον μέσον πληρωμής εις τον τόπον της εκδόσεώς των, ως και αι επιταγαί, εις τον κομιστήν, εφ'*

όσον ταύτα ευρίσκονται εν Ελλάδι κατά τον χρόνον του θανάτου του αποβιώσαντος. θ) Τα πάσης φύσεως κινητά, εφ' όσον ταύτα ευρίσκονται εν Ελλάδι κατά τον χρόνον του θανάτου του κληρονομουμένου. 3. Οι τίτλοι και αι αξίαι, των οποίων ο αποβιώσας εισέπραξε τα εισοδήματα ή επραγματοποίησεν οιασδήποτε συναλλακτικές πράξεις εντός του προηγούμενου του θανάτου του έτους, ως επίσης και το τίμημα εξ εκποιήσεως παρά του κληρονόμου περιουσιακού τινός στοιχείου πραγματοποιηθείσης εντός τριετίας προκειμένου περί κινητού και εντός πενταετίας προκειμένου περί ακινήτου προ του θανάτου τούτου, θεωρούνται ως ανήκοντα εις την κληρονομίαν, επιτρεπομένης της περί του εναντίου αποδείξεως διά παντός νομίμου μέσου. [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 12 της απόφασης), που αφορά στην προσφεύγουσα, «...το Δικαστήριο, λαμβάνον υπ' όψιν ότι 1) [...], 2) [...] η προβολή αντιρρήσεων ως προς τον μη νόμιμο καταλογισμό ως μετρητών και του συνολικού ποσού των αναλήψεων, τις οποίες πραγματοποίησε ο κληρονομουμένος κατά το προηγούμενο του θανάτου του έτος, ύψους 35.100.000 δραχμών, όπως και η επίκληση λόγου ότι το ποσό των 101.330.202 δραχμών ουδέποτε απετέλεσε στοιχείο της κληρονομίας, αλλά στοιχείο του παθητικού – ενεργητικού της προαναφερθείσας ομόρρυθμης εταιρείας, και μη νομίμως συμπεριελήφθη στην κληρονομία, με προσκόμιση και σχετικών αποδεικτικών στοιχείων εκ μέρους της εκκαλούσας, θα ήτο δυνατόν να επιδράσει στην κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την έκδοση ή μη της ένδικης καταλογιστικής πράξεως. Εξ άλλου, ο λόγος της κρινομένης εφέσεως ως προς τη μη τήρηση από τη φορολογική αρχή της προηγούμενης κλήσεως της εκκαλούσας σε ακρόαση δεν προκύπτει ότι προβάλλεται αλυσιτελώς (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), δεδομένου ότι αυτή δια της ασκηθείσας προσφυγής της διετύπωσε ουσιώδεις ισχυρισμούς [...] ως προς το εάν έπρεπε να περιληφθούν στην κληρονομία και τα ποσά των 35.100.000 και 101.330.202 δραχμών,

ενώ, παραλλήλως, προσκόμισε έγγραφα στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών της αυτών (σχετ. τα αναλυτικώς αναγραφέντα στο νομίμως κατατεθέν υπόμνημά της 28-2-2013). Ακυρώνει, την υπ' αριθμ.,/2006 ενιαία καταλογιστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου. Αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, συμφώνως με το αιτιολογικό της αιτιολογική της παρούσας. [...].»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ σε εκτέλεση της με αρ./2020 Απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, απέστειλε Γνωστοποίηση του άρθρου 14 του Ν.4174/13 με την οποία η προσφεύγουσα λαμβάνει γνώση για την διενεργούμενη επανάληψη διαδικασίας και του δικαιώματος να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις για την ένδικη υπόθεση. Μετά την παρέλευση της νομίμου προθεσμίας, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, το υπ' αρ...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τον αντίστοιχο Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό του αρ. 28 του Ν.4174/13.

Επειδή, η προσφεύγουσα σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατάθεσε απόψεις την 26/5/2021 με το κάτωθι περιεχόμενο:

« Α) Κεφάλαιο «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ»

Στην έκθεση ελέγχου καταγράφεται ως στοιχείο του ενεργητικού της κληρονομιάς το ύψος των αναλήψεων από τους τηρούμενους λογαριασμούς Ταμιευτηρίου του αποβιώσαντος (25-6-1996), το οποίο ανήλθε για το διάστημα 20-07-1995 έως και 28-3-1996 (προηγούμενο του θανάτου έτος), στο συνολικό ποσό των 35.100.000 δρχ. (σελ. 9 και 16)

Πρόκειται για μη εμπεριστατωμένο φορολογικό έλεγχο με ανεπαρκή αιτιολογική βάση ως προς τα πραγματικά περιστατικά και εσφαλμένο νομικό χαρακτηρισμό και συνεπώς έρχεται σε αντίθεση με την διάταξη του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. που απαιτεί εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση της φορολόγησης. Ο φορολογικός έλεγχος όμως δεν προέβη σε πλήρη και επαρκή έλεγχο ώστε να αποδειχθεί στέρεα με βάση τα τακτικά και βασικά μέσα απόδειξης (π.χ. τραπεζικοί λογαριασμοί καταθέσεις και πιστώσεις και έλεγχο με τα βιβλία της εταιρείας και τα παραστατικά της) ότι τα ποσά αυτά των αναλήψεων ήταν πραγματικά στοιχείο της περιουσίας του αποβιώσαντος. Κατά τούτο λόγω ελλিপδών απόδειξης θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η φορολόγηση των αναλήψεων ήταν μη αιτιολογημένη και η φορολογική αρχή εάν και έφερε το βάρος απόδειξης δεν το ικανοποίησε. Παρά ταύτα στο πλαίσιο των απόψεων επικαλούμαστε τα ακόλουθα, παραδεκτά, βάσιμα, νόμιμα και αληθή που άγουν μετά βεβαιότητας στην μη φορολόγηση των αναλήψεων.

Ειδικότερα:

....

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το γεγονός εάν τα ποσά που αναλήφθηκαν από τους προσωπικούς λογαριασμούς του αποβιώσαντος αφορούν στην προσωπική του περιουσία ή στο ενεργητικό της εταιρείας στην οποία συμμετέχει αυτός, συνιστά ουσιαστικό πραγματικό περιστατικό το οποίο αφορά στον ορθό νομικό χαρακτηρισμό του εάν οι αναλήψεις αυτές αφορούν την δική του περιουσία ή της εταιρείας.

Οι αναλήψεις αυτές στοιχούν πλήρως σε καταθέσεις πελατών της εταιρείας μας. Το στοιχείο αυτό συνιστά στοιχείο του διοικητικού φακέλου διότι η φορολογική αρχή αναζήτησε τις κινήσεις του λογαριασμού του αποβιώσαντος, έγγραφο το οποίο περιλαμβάνεται στο φάκελο (βλ. σελ. 8 εκθ. ελ.). Εάν η φορολογική αρχή είχε ενεργήσει ορθά, νόμιμα και εμπεριστατωμένα τον φορολογικό έλεγχο – ως όφειλε - δυνάμει και της προσβασιμότητας που είχε στα στοιχεία των τραπεζικών ιδρυμάτων θα είχε την εικόνα των καταθέσεων που βρίσκονται στη δεύτερη στήλη του οικείου εγγράφου. Όλες οι καταθέσεις αυτές ταυτίζονται χρονικά και ποσοτικά με

καταθέσεις πελατών και αφορούν αντίστοιχα τιμολόγια πελατών, αυτό αποδεικνύεται και από τις αντίστοιχες εγγραφές στα οικεία βιβλία, άλλωστε στην ίδια την έκθεση ελέγχου στα συνημμένα έγγραφα περιλαμβάνονται με α/α 6. Τα από 25/10 & 3/10 έγγραφα της Εθνικής & Εμπορικής Τράπεζας αντίστοιχα, συνεπώς είχε πρόσβαση στους τραπεζικούς λογαριασμούς και όφειλε όχι μόνο να ελέγξει τις αναλήψεις άλλα και τις πιστώσεις.»

Από όσα όμως στοιχεία προσκομίζονται ενώπιον της Υπηρεσίας Σας προκύπτει ικανός, πρόσφορος και ουσιαστικός σύνδεσμος μεταξύ των αναλήψεων και των πληρωμών σε τρόπο ώστε η εκτίμηση των περιστατικών με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής να οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα χρηματικά ποσά αναλώθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και σε κάθε περίπτωση αναλώθηκαν. Τούτο δε διότι υφίσταται επαρκής χρονικός και ποσοτικός σύνδεσμος μεταξύ των δύο κινήσεων, ανάληψης των χρημάτων και πληρωμών των υποχρεώσεων της εταιρείας που με τα διδάγματα της κοινής πείρας αποδεικνύουν το γεγονός ότι αναλώθηκαν και δη για τους σκοπούς της εταιρείας.

Στην προκειμένη περίπτωση εμείς και μετά την έκδοση της ως άνω ΠΟΛ. επικαλούμαστε ότι τα ποσά των αναλήψεων που ο φορολογικός έλεγχος δέχθηκε ότι συνιστούν μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας αποτελούν φορολογική ύλη της εταιρείας και όχι του φυσικού προσώπου διότι στον προσωπικό λογαριασμό του αποβιώσαντος γίνονταν καταθέσεις των πελατών της εταιρείας. Ειδικότερα σε απόδειξη αυτού προσκομίζονται:

Πίνακες με θέμα: «ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΤΙΚΟ ΔΕΙΓΜΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣΗΣ ΠΟΣΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΠΟΣΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ 1995 – 1996» οι οποίοι καταγράφουν τα στοιχεία της συναλλαγής της κατάθεσης (πίστωσης στον τραπεζικό λογαριασμό) ανά κατάθεση στον προσωπικό λογαριασμό του αποβιώσαντος.

Κάθε κατάθεση στον προσωπικό λογαριασμό:

Συνοδεύεται, συνδέεται και στοιχείται με αποσπάσματα από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών όπου και αναγράφονται τα ονόματα των καταθετών (αιτιολογία).

Συνοδεύεται, συνδέεται και στοιχείται με το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων όπου και καταγράφονται στα βιβλία της εταιρείας μας τα ως άνω τιμολόγια και οι αντίστοιχες εγγραφές εισπράξεων.

Συνοδεύεται, συνδέεται και στοιχείται με το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό, ήτοι το τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας προς τους πελάτες.

Συνοδεύεται, συνδέεται με την απογραφή 31.12.1995 με τις εγγραφές των υπολοίπων των πελατών.

Για τις αναλήψεις δειγματοληπτικά:

Προσκομίζεται το ημερολόγιο ταμείου.

Κατά συνέπεια η χρηματοροή που αποδεικνύεται από την πορεία των καταθέσεων από πελάτες της εταιρείας (που καταγράφεται με βάση τα παραστατικά στο βιβλίο της εταιρείας) που περνά από τις αναλήψεις και καταλήγει σε πληρωμές για τις ανάγκες της εταιρείας και που αποδεικνύεται από τα βιβλία της εταιρείας και τα παραστατικά που αφορούσαν τις αποπληρούμενες δαπάνες της εταιρείας ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΤΑΙ ότι δεν πρόκειται για μέρος της περιουσίας του αποβιώσαντος.

Σε παραδοχή του λόγου αυτού αιτούμαστε τη μη συμπερίληψη του ποσού αυτού ως ενεργητικού της κληρονομιάς.

Β) Κεφάλαιο «ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»

Στην έκθεση ελέγχου (σελ. 15) καταγράφονται ως κληρονομιαίες και μη δηλωθείσες στην δήλωση φόρου κληρονομιάς απαιτήσεις του αποβιώσαντος κατά της εταιρείας όπως καταγράφονταν στο λογαριασμό 53.14 Βραχ. Υποχρεώσεις προς εταίρους εκ συνολικού ύψους 101.330.202 δρχ.

Επ' αυτού επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Ο φορολογικός έλεγχος ΔΕΝ έλαβε υπ' όψιν του το γεγονός ότι η εταιρεία δυνάμει του καταστατικού της με το θάνατο του λύθηκε και ετέθη σε εκκαθάριση με το 03.07.1996 λυτήριο εταιρικό έγγραφο που διέλυσε την εταιρεία λόγω του θανάτου και έθεσε την εταιρεία σε εκκαθάριση.

Β) Συνεπώς κατά τον χρόνο υποβολής της φορολογικής δήλωσης του φόρου κληρονομιάς το ποσό των απαιτήσεων δεν ήταν εκκαθαρισμένο ούτε διαγνώσιμο για το εάν είναι ή όχι εισπράξιμο.

Γ) Το ποσό που θα ήταν τελικά εισπράξιμο ή όχι θα ήταν αυτό που θα προέκυπτε δυνάμει της εκκαθάρισης στην οποία ετέθη η εταιρία με την ρευστοποίηση του συνόλου του ενεργητικού της για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων.

Δ) Ο φορολογικός έλεγχος έλαβε χώρα 14.11.2006 (ημερομηνία θεώρησης) της έκθεσης ελέγχου αλλά από κανένα σημείο της ΔΕΝ προκύπτει η αξιολόγηση της εκκαθάρισης και εάν από αυτήν είχαν αποσβεσθεί μερικώς ή ολικώς οι ανωτέρω απαιτήσεις, γεγονός που το αρνούμαστε.

Ε) Η φορολόγηση λοιπόν έπρεπε να λάβει χώρα με βάση το τελικά εισπραχθέν όπως αυτό θα προέκυπτε από τις εργασίες της εκκαθάρισης και τούτο διότι λόγω του γεγονότος ότι εμείς ήμασταν οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος εταίρου και συνεπώς και κληρονόμοι και της αξίας της εταιρείας ΔΕΝ θα ήταν εφικτό να διεκδικήσουμε οιοδήποτε ποσό δεν θα μας αποδιδόταν από την εκκαθάριση για τις ως άνω απαιτήσεις αφού θα στρεφόμασταν κατά του εαυτού μας με την ιδιότητα ταυτόχρονα ως δανειστές και οφειλέτες.

Τα ανωτέρω δεν έλαβαν χώρα από τον φορολογικό έλεγχο που έφερε και το οικείο βάρος και ως εκ τούτου η φορολόγηση χωρίς την λήψη υπ' όψιν των ανωτέρω τυγχάνει όλως αβάσιμη, ανατιολόγητη και συνεπώς μη νόμιμη.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 15/06/2021 έκθεση ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ αναφέρεται ότι:«

ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Α) ΓΙΑ ΤΙΣ «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ»:

Από τα κατατεθέντα έγγραφα και την Δειγματοληπτική παράθεση καταθέσεων πελατών και αντιστοίχων εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας καθώς και των αναλήψεων και δαπανών για κάλυψη υποχρεώσεων της εταιρείας δεν προκύπτει ότι το ποσόν των αναλήψεων είναι ίσο με αυτό των πληρωμή υποχρεώσεων της εταιρείας.

Επ' αυτού επίσης ο έλεγχος παρατηρεί ότι κατά την ημέρα θανάτου του Κληρονομούμενου (25-6-1996) οι Λογαριασμοί αυτοί οι οποίοι είναι Λογαριασμοί Ταμειευτηρίου του θανόντος και όχι εταιρικοί, εμφανίζουν Πιστωτικό Υπόλοιπο της Εθνικής Τραπέζης 14.546.211 δρχ. και της Εμπορικής 4.179.259 δρχ. ήτοι συνολικά 18.725.470 δρχ. το οποίο δεν παρελήφθη, αλλά δηλώνεται στο ενεργητικό της κληρονομιάς, βάσει του αρθ. 3 παρ.2 περ. η'. «Περιουσία υποβαλλομένη εις φόρον: Τα Τραπεζογραμμάτια και παν άλλο είδος χρημάτων...εφ' όσον ευρίσκονται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...» και για τον λόγο αυτόν δεν καταλογίζεται από τον έλεγχο «ως αδήλωτο», όπως οι αναλήψεις του τελευταίου έτους.

Β) ΓΙΑ ΤΙΣ «ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» (101.330.202 ΔΡΧ.)

Το ποσόν αυτό το οποίο κατά την ημέρα θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε κατατεθειμένο στον Λογαριασμό «Πιστωτές Διάφοροι-Λογαριασμοί εταίρων», όπως καταγράφεται στον Ισολογισμό της ημέρας θανάτου του Κληρονομούμενου (25-6-1996).Τό ίδιο ποσό καταγράφεται στον Ισολογισμό της Εκκαθάρισης της εταιρείας, με ημερομηνία 12/7/1996 δηλαδή με διαφορά 17 ημερών.

Τα δεδομένα των Ισολογισμών -τα οποία προκύπτουν από Βιβλία Γ Κατηγορίας δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και γίνονται δεκτά ως έχουν και από τον έλεγχο κληρονομιάς.

Στους Ισολογισμούς που αναφέρονται οι καταθέσεις Εταίρων είναι χρήμα (δραχμές) στον Λογαριασμό του εταίρου και περιλαμβάνεται στην περιουσία η οποία υποβάλλεται σε φόρο κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.2 περ. η' του Ν.Δ. 118/73 και όχι ΑΠΑΙΤΗΣΗ η οποία διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 118/73 και μάλιστα μη εκκαθαρισμένη και εξαρτώμενη από αίρεση, όπως ισχυρίζονται οι κληρονόμοι στις Απόψεις τους διότι καθ' όμοια λογική και το προαναφερόμενο υπόλοιπο των Λογαριασμών του θανόντος στην Εθνική και Εμπορική Τράπεζα από τους οποίους πραγματοποιούνταν συναλλαγές της εταιρείας θα τελούσε υπό την αίρεση του αποτελέσματος της Εκκαθάρισης της κληρονομιάς.

Ο παρών έλεγχος κρίνει ότι οι απόψεις των φορολογουμένων δεν διαφοροποιούν τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου όσον αφορά τη φορολογητέα αξία του Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, προσδιορίζει την φορολογητέα αξία των κληρονομητέων περιουσιακών στοιχείων βάσει των δεδομένων της από 14/06/2006 έκθεσης της ΔΟΥ Χαλανδρίου, και προβαίνει στην έκδοση Πράξεων Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με τις οποίες καταλογίζονται οι διαφορές κύριων και πρόσθετων φόρων/προστίμων.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 12 της απόφασης), που αφορά στην προσφεύγουσα, «...το Δικαστήριο, λαμβάνον υπ' όψιν ότι 1) [...], 2) [...] η προβολή αντιρρήσεων ως προς τον μη νόμιμο καταλογισμό ως μετρητών και του συνολικού ποσού των αναλήψεων, τις οποίες πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος κατά το προηγούμενο του θανάτου του έτος, ύψους 35.100.000 δραχμών, όπως και η επίκληση λόγου ότι το ποσό των 101.330.202 δραχμών ουδέποτε απετέλεσε στοιχείο της κληρονομιάς, αλλά στοιχείο του παθητικού – ενεργητικού της προαναφερθείσας ομόρρυθμης εταιρείας, και μη νομίμως συμπεριελήφθη στην κληρονομία, με προσκόμιση και σχετικών αποδεικτικών στοιχείων εκ μέρους της εκκαλούσας, θα ήτο δυνατόν να επιδράσει στην κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την έκδοση ή μη της ένδικης καταλογιστικής πράξεως. Εξ άλλου, ο λόγος της κρινομένης εφέσεως ως προς τη μη τήρηση από τη φορολογική αρχή της προηγούμενης κλήσεως της εκκαλούσας σε ακρόαση δεν προκύπτει ότι προβάλλεται αλυσιτελώς (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), δεδομένου ότι αυτή δια της ασκηθείσας προσφυγής της διετύπωσε ουσιώδεις ισχυρισμούς [...] ως προς το εάν έπρεπε να περιληφθούν στην κληρονομία και τα ποσά των 35.100.000 και 101.330.202 δραχμών, ενώ, παραλλήλως, προσκόμισε έγγραφα στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών της αυτών (σχετ. τα αναλυτικώς αναγραφέντα στο νομίμως κατατεθέν υπόμνημά της 28-2-2013). Ακυρώνει, την υπ' αριθμ.,,/2006 ενιαία καταλογιστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου.

Αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, σύμφωνα με το αιτιολογικό της αιτιολογικό της παρούσας. [...].»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το αρμόδιο δικαστήριο δεν προέβει σε εκτίμηση της ουσιαστικής νομιμότητας της,,/2006 ενιαίας καταλογιστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, αλλά την ακύρωσε για τυπικούς λόγους, ώστε η προβολή αντιρρήσεων ως προς τον μη νόμιμο καταλογισμό ως μετρητών και του συνολικού ποσού των

αναλήψεων, τις οποίες πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος κατά το προηγούμενο του θανάτου του έτος, ύψους 35.100.000 δραχμών, όπως και η επίκληση λόγου ότι το ποσό των 101.330.202 δραχμών ουδέποτε απετέλεσε στοιχείο της κληρονομίας, αλλά στοιχείο του παθητικού – ενεργητικού της προαναφερθείσας ομόρρυθμης εταιρείας, και μη νομίμως συμπεριελήφθη στην κληρονομία, με προσκόμιση και σχετικών αποδεικτικών στοιχείων εκ μέρους της εκκαλούσας, θα ήτο δυνατόν να επιδράσει στην κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την έκδοση ή μη της ένδικης καταλογιστικής πράξεως.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η ανωτέρω πράξη είναι, ως εκ της φύσεως της πλημμελείας της, ακυρωτέα, ώστε καταβαλλομένης της εν λόγω προσπάθειας από τη φορολογική αρχή, να καταστεί ενδεχομένως δυνατός ο βάσει των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος έλεγχος από τη φορολογική αρχή και στη συνέχεια, σε περίπτωση αμφισβήτησης της ορθότητας της κρίσης της, να επιληφθούν τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια (πρβλ. 3695/2013 ΣτΕ).

Επειδή, ο έλεγχος μετά από τα προσκομιζόμενα στοιχεία από την προσφεύγουσα όπως αναφέρονται στο ως άνω Υπόμνημα της προς την φορολογική αρχή, δεν προέβει στην εξέταση αυτών και ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου όσον αφορά τις αναλήψεις δεν παίρνει καμία θέση αν πράγματι οι καταθέσεις των ποσών στους λογαριασμούς του αποβιώσαντος αφορούν την εταιρεία παρά μόνο γίνεται αναφορά ότι το ποσό των αναλήψεων δεν προκύπτει ότι είναι ίσο με αυτό των πληρωμών υποχρεώσεων της εταιρείας.

Επειδή, το γεγονός ότι το ποσό των αναλήψεων δεν είναι ίσο με το ποσό των πληρωμών της εταιρείας από μόνο του δεν συνιστά λόγο φορολόγησης όλων των αναλήψεων ως αντικείμενο φορολογίας κληρονομιάς και με δεδομένο ότι οι καταθέσεις αφορούν εξόφληση τιμολογίων πελατών της εταιρείας και κατ' ουσία υποχρέωση του αποβιώσαντος προς την εταιρεία.

Επειδή, ο έλεγχος, κατά το χρόνο θανάτου, μετά από τα προσκομιζόμενα στοιχεία από την προσφεύγουσα όπως αναφέρονται στο ως άνω Υπόμνημα της προς την φορολογική αρχή, όσον αφορά τις απαιτήσεις, δεν προέβει στην εξέταση αυτών και ειδικότερα, δεν ελέγχθηκε η δυνατότητα είσπραξης του υπολοίπου των απαιτήσεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό της εταιρείας, από τους κληρονόμους του αποβιώσαντα, σε συνδυασμό με την καθαρή θέση της εταιρείας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος ανατιολόγητα προσδιόρισε την φορολογητέα αξία κληρονομιάς της προσφεύγουσας.

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, κατόπιν των ανωτέρω η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 15/06/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την

ορθότητά της, με αποτέλεσμα η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 21.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (σύζυγος) του του (ημερομηνία θανάτου 25.6.1996), κατά το μέρος που τη αφορά, και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ 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.