



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18.11.2022

Αριθμός απόφασης: 3700

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού, ΤΚ, και της με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού, ΤΚ, κατά της με αριθμό/2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, και της/2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

Επί της από **21.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και της , με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/2022 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσδιορίστηκε στη ποσό φόρου ύψους 13.754,40 €, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 12.248,89 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 1.505,51 €.

Με τη με αριθμό/2022 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσδιορίστηκε στον ποσό φόρου ύψους 13.798,86 €, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 12.293,74 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 1.505,12 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19.5.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του ΚΕΦΟΜΕΠ βάσει της αρ./2021 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με την κληρονομιά του (ΑΦΜ) που απεβίωσε στις 5.10.2018 και σύμφωνα με την από 15.6.2018 ιδιόγραφη διαθήκη του που δημοσιεύτηκε με το αρ./2018 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου κατέλειπε κληρονόμους τους: α) (σύζυγο) β) (τέκνο), γ) (τέκνο) και δ) (τέκνο). Για την εν λόγω εκ διαθήκης κληρονομιά είχαν υποβληθεί (μέχρι την έκδοση της εντολής ελέγχου) οι με αριθμό/18,/19 και/2021 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης.

Στα περιουσιακά στοιχεία που κληρονομήθηκαν από του προσφεύγοντες περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο «.....» και έδρα στον Κρατικό (ΑΦΜ, διπλογραφικά βιβλία) αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και με αξία βάσει της αρ./18 δήλωσης 2.954.274,20 €, το υπόλοιπο του λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό ύψους 521.581,78 €, και τα με αριθμό κυκλοφορίας και ΕΙΧ οχήματα, τα οποία κληρονομήθηκαν από τους προσφεύγοντες από κοινού και κατ' ισομοιρία. Για τα ανωτέρω προέκυψαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαπιστώσεις:

«...6.2.3 Δήλωση/2021

Στις 16-4-2021 υποβλήθηκε η με αρ...../2021 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς με επιφύλαξη στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δηλώνοντας τα εξής:

Δυνάμει της από 15/6/2018 ιδιόγραφης διαθήκης του κληρονομούμενου, η οποία δημοσιεύθηκε δυνάμει του με αριθμό/2018 Πρακτικού του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, οι κληρονόμοι και λαμβάνουν κατ' ισομοιρία έκαστος το ποσό των **152.748,41** ευρώ από το

υπόλοιπο του λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό
ποσού **305.496,82** ευρώ.

Η επιφύλαξη αφορούσε στο γεγονός ότι ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός συμπεριελήφθη στα στοιχεία του ενεργητικού κατά τη σύνταξη της απογραφής των στοιχείων του ισολογισμού της ατομικής επιχείρησης του κληρονομούμενου, την οποία βάσει διαθήκης κληρονομούσαν κατ' ισομοιρία τα δύο τέκνα του και
..... και ως εκ τούτου οι κληρονόμοι θεωρούσαν ότι δεν θα πρέπει να υποβληθεί η νέα αυτή δήλωση φόρου κληρονομιάς, αφού έτσι θα φορολογούνταν το ίδιο αντικείμενο δύο (2) φορές.

Μετά την υποβολής της με αρ...../21 δήλωσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εξέδωσε τις με αρ. και/2021 Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς κατά των οποίων οι κληρονόμοι άσκησαν την με αρ...../2021 ενδικοφανή προσφυγή. Η Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης εξέδωσε την με αρ.3411/2021 απορριπτική απόφασή της σύμφωνα με την οποία δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί των κληρονόμων.

Κατόπιν του γεγονότος της έκδοσης της με αρ.3411/2021 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η επιφύλαξη των κληρονόμων για την υποχρέωσή υποβολής της με αρ...../2021 δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αντικείμενο φορολογίας τον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με αρ. λογαριασμού, ποσού βάσει δήλωσης 305.496,82 ευρώ και ύστερα από αλληλογραφία με την τράπεζα Πειραιώς για το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού κατά την ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου προέκυψαν διαφορές ως προς το δηλωθέν ποσό.

Συγκεκριμένα, με το με αρ. πρωτ. από 29-7-2021 έγγραφό της (αρ. πρωτ. Εισερχομένων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2021) η ανωτέρω τράπεζα μας πληροφόρησε πως το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά την 5.10.2018 (ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου) ήταν ποσού **521.581,78** κι όχι 305.496,82 ευρώ. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβεια αναφορικά με το δηλωθέν υπόλοιπο του λογαριασμού και η διαφορά που διαπιστώθηκε ανέρχεται στο ποσό των 216.084,96 ευρώ το οποίο μοιράζεται σε ½ εξ αδιαιρέτου σε καθέναν από τους εκ διαθήκης κληρονόμους
και

Κατά συνέπεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

- την με αρ...../2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η επιφύλαξη των κληρονόμων για τη φορολόγηση του χρηματικού υπολοίπου του τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς με αρ.
- Το με αρ. πρωτ./2021 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς, σύμφωνα με το οποίο το υπόλοιπο του λογαριασμού με αρ., κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου (5.10.2018) ήταν ποσού 521.581,78€.
- Το γεγονός ότι ο παραπάνω τραπεζικός λογαριασμός δηλώθηκε από τους κληρονόμους
- Το γεγονός ότι 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 στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιπολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του

ο φορολογούμενος.

Κρίνει ότι το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού που θα πρέπει να φορολογηθεί στο όνομα των δύο κληρονόμων, και , κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου έκαστος, ανέρχεται στο ποσό των 521.581,78 Ευρώ.

Από τον έλεγχο της δήλωσης Φόρου Εισοδήματος Φ.Ε. 2018 με αρ. καταχώρησης που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ο κληρονομούμενος είχε στην κατοχή του άλλα δύο Ε.Ι.Χ., τα οποία δεν δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους κληρονόμους του.

Συγκεκριμένα στη δήλωση Φ.Ε. 2018 δηλώθηκαν:

1) το ΕΙΧ αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας και

2) το ΕΙΧ αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας

Από την εικόνα του Πληροφοριακού Συστήματος Οχημάτων και Πληρωμών Τελών Κυκλοφορίας της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε η αναλυτική εικόνα των ΕΙΧ αυτοκινήτων ως κάτωθι:

1), μάρκας (.....), πετρέλαιο, με αριθμό αναγνώρισης οχήματος, κυλινδρισμός 1499 κυβικά, με φορολογική ισχύ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 29-09-2017 και

2) μάρκας (.....), βενζίνη, με αριθμό αναγνώρισης οχήματος, κυλινδρισμός 1596 κυβικά, με φορολογική ισχύ 11,0 με ημερομηνία πρώτης άδειας 25-01-2010.

Τα παραπάνω αυτοκίνητα περιελήφθησαν στα πάγια της ατομικής επιχείρησης του Ο κληρονομούμενος, βάσει της από 15-6-2018 ιδιόγραφης διαθήκης που δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ. /2018 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, κατέλειπε στα τέκνα του, και, κατ' ισομοιρία, δηλαδή ½ εξ αδιαιρέτου σε έκαστο στην περιουσία της ατομικής του επιχείρησης με τίτλο που εδρεύει στη και περιλαμβάνει μεταξύ των άλλων «... κινητό εξοπλισμό όπως λοιπά μεταφορικά μέσα...».

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

- Τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 που ορίζουν 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»

- Τις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 που ορίζουν ότι «2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ...

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου»

- Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001 που ορίζουν ότι «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»

- Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 που ορίζουν ότι «1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο»
 - Την ΔΕΛ.1068130/449/0013/18.7.2003 όπου διευκρινίσθηκε ότι: «Προκειμένου για ατομική επιχείρηση, κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αυτής δεν συνυπολογίζεται η αξία των ακινήτων και των ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων, έστω και αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της, δεδομένου ότι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (επιχειρηματία) και δεν συµμεταβιβάζονται με την επιχείρηση».
 - Το γεγονός ότι το με αρ. κυκλ. Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο αγοράσθηκε καινούργιο από τον κληρονομούμενο στις 29-09-2017 με αξία 17.000,00€ και κατά την ημερομηνία του θανάτου του είχε παλαιότητα ενός περίπου έτους.
 - Το γεγονός ότι το με αρ. κυκλ. Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο αγοράσθηκε μεταχειρισμένο από τον κληρονομούμενο στις 10/12/2015 με αξία 3.000,00€.
- θεωρεί ότι τα παραπάνω Ιδιωτικής Χρήσης Επιβατικά Αυτοκίνητα δεν συνυπολογίζονται στην αξία της ατομικής επιχείρησης έστω κι αν είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της και αποτελούν αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου
....., η αξία των οποίων θα πρέπει να υπολογισθεί ξεχωριστά, καθώς θεωρούνται ότι αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου και δεν συµμεταβιβάζονται με την επιχείρηση.
- Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει την αγοραία αξία των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων κατά το χρόνο φορολογίας 05/10/2018, τα οποία κληρονομούνται κατ' ισομοιρία και κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου από τα τέκνα του κληρονομούμενου και , ως κάτωθι :

α/α	ΑΡ. ΚΥΚΛ.	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1		0,00	15.000,00€	15.000,00€
2		0,00	2.000,00€	2.000,00€

.....»

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων-διαπιστώσεων επιδόθηκαν στις 13-4-2022 στον εκπρόσωπό των προσφευγόντων, του , κατόπιν της από 13-4-2022 σχετικής εξουσιοδότησης, τα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου κληρονομιάς του ν.2961/2001. Οι προσφεύγοντες, ανταποκρινόμενοι στην ανωτέρω κλήση σε ακρόαση, προσκόμισαν, μέσω του πληρεξουσίου τους, τα από 3.5.2022 και με αρ. πρωτ. εισερχομένων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και/2022 υπομνήματα.

Ο προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη σύννομα και αναιτιολόγητα στον υπό κρίση έλεγχο η φορολογική αρχή στηρίχτηκε στην αρ./2021 μη δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την εν λόγω απόφασή της δεν εξέτασε τον ισχυρισμό τους περί

διπλής φορολόγησης του χρηματικού υπολοίπου του αρ..... τραπεζικού λογαριασμού. Το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού είχε ήδη φορολογηθεί ως περιουσιακό στοιχείο της ατομικής επιχείρησης και συνεπώς δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομιάς για το υπόλοιπο αυτό. Ως εκ τούτου, οι προσβληθείσες με την αρ./2021 ενδικοφανή προσφυγή αρ. και/2021 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επέβαλαν εσφαλμένα φόρο για δεύτερη φορά για το ίδιο αντικείμενο, ενώ περαιτέρω εκδόθηκαν βάσει των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς και της τροποποιητικής δήλωσης που τους υποχρέωσε η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης να υποβάλουν. Εσφαλμένα απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή από τη ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την ανωτέρω απόφαση. Η ΠΟΛ 1055/2003 δεν

εφαρμόστηκε ορθά από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ούτε από το ΚΕΦΟΜΕΠ.

2. Η φορολόγηση των με αριθμό κυκλοφορίας και ΕΙΧ οχημάτων συνιστά διπλή φορολόγηση του ιδίου αντικειμένου καθώς τα εν λόγω οχήματα είχαν ήδη φορολογηθεί ως περιουσιακό στοιχείο της ατομικής επιχείρησης.

3. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

4. Υπέρβαση των ορίων αρμοδιότητας της διοίκησης και παραβίαση της αρχής διάκρισης των εξουσιών όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του 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 τις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2961/2001: «2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ...θ)Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.2961/2001: «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 της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.2961/2001: «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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.2961/2001:

«Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο»

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

«....Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
Η φορολογητέα αξία ατομικής επιχείρησης εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α και Β, χωρίς υπολογισμό της αξίας των ακινήτων και των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, έστω κι αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Κεφαλαίου 'Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003':

«.....Προκειμένου για ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, φορολογητέα αξία είναι το άθροισμα των ιδανικών κεφαλαίων και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (δηλαδή της διαφοράς της αξίας των παγίων μεταξύ του χρόνου απόκτησης και του χρόνου μεταβίβασης και των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης).

....Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι: - Προκειμένου για ατομική επιχείρηση, κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αυτής δεν συνυπολογίζεται η αξία των ακινήτων και της ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων, έστω και αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της, δεδομένου ότι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (επιχειρηματία) και δεν συμμεταβιβάζονται με την επιχείρηση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.4308/2014 'Στοιχεία της καθαρής θέσης':

«1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 19.5.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του ΚΕΦΟΜΕΠ, από το με αρ. πρωτ. /..... από 29-7-2021 έγγραφό της Τράπεζας Πειραιώς προέκυψε ότι το υπόλοιπο του με αρ. λογαριασμού, που κληρονομήθηκε από τους προσφεύγοντες από κοινού και κατ' ισομοιρία, κατά την 5.10.2018 (ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου) ήταν ύψους 521.581,78 € αντί 305.496,82 € που είχε δηλωθεί από τους προσφεύγοντες με την αρ. /2021 δήλωσή τους. Ως εκ τούτου η διαφορά ύψους 216.084,96 € καταλογίστηκε κατά το ήμισυ (108.042,48 €) στον καθένα από τους προσφεύγοντες με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την παρούσα προσφυγή προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού είχε ήδη φορολογηθεί ως περιουσιακό στοιχείο της ατομικής επιχείρησης που κληρονόμησαν οι προσφεύγοντες από κοινού και κατ' ισομοιρία και συνεπώς δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομιάς για το υπόλοιπο αυτό. Τον εν λόγω ισχυρισμό είχαν προβάλει ήδη με την αρ. /2021 ενδικοφανή προσφυγή τους, κατά των αρ. και /2021 πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης οι οποίες εκδόθηκαν βάσει της αρ..... /2021 συμπληρωματικής δήλωση που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες (με την οποία είχαν δηλώσει το υπόλοιπο του υπό κρίση λογαριασμού ύψους 305.496,82 €). Η εν λόγω προσφυγή και ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίφθηκε με την αρ. 3411/2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης και επικυρώθηκαν οι αρ. και /2021 προσβαλλόμενες πράξεις. Αναλυτικότερα, στην ως άνω απόφαση αναφέρονται τα κάτωθι:

«...Επειδή, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τη με αριθμό /2018 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην οποία δήλωσαν στην κληρονομική τους μερίδα ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος από την ατομική επιχείρηση του κληρονομούμενου. Κατόπιν υπέβαλαν τη με αριθμό /2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας ως κληρονομαίο στοιχείο

συνολικό ποσό 305.496,82€ (κατά 50% έκαστος) το οποίο ήταν κατατεθειμένο στο με αριθμό τηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς τραπεζικό λογαριασμό του θανόντος, διατυπώνοντας επιφύλαξη ως προς την ύπαρξη της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Επειδή, ο υπολογισμός της αξίας σε 2.954.274,20€ της κληρονομηθείσας ατομικής επιχείρησης του θανόντος έγινε βάσει της ΠΟΛ 1055/2003 και προέκυψε από την άθροιση της αξίας των ιδανικών κεφαλαίων εκ 1.077.902,25€ και της καθαρής θέσης της εταιρείας όπως αποτυπώνονταν στα βιβλία εκ 1.876.371,95€. Επειδή, η αξία των ιδανικών κεφαλαίων προέκυψε από το μέσο όρο των κερδών της επιχείρησης τα τελευταία πέντε έτη, αφαιρούμενης της επιχειρηματικής αμοιβής και των τόκων των ιδίων κεφαλαίων, αναπροσαρμοζόμενη με την εφαρμογή ράντας και προσαυξημένη με βάση τα έτη λειτουργίας. Η καθαρή θέση της επιχείρησης συμπεριελάμβανε το καταβεβλημένο κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης και το υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Επειδή, από τα ανωτέρω διαφαίνεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της ατομικής επιχείρησης δε λήφθηκαν υπόψη τα ταμειακά διαθέσιμα της επιχείρησης στα οποία συμπεριλαμβάνεται και ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για διπλή φορολόγηση του προϊόντος του τραπεζικού λογαριασμού απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος. ...»

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός που προβάλλεται εκ νέου από τους προσφεύγοντες περί διπλής φορολόγησης του υπολοίπου του με αρ. λογαριασμού έχει ήδη κριθεί και έχει απορριφθεί αιτιολογημένα με την αρ. 3411/2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, με την οποία επικυρώθηκαν οι αρ. και/2021 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εκδόθηκαν βάσει της αρ...../2021 συμπληρωματικής δήλωσης των προσφευγόντων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως προβλέπεται με την διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, κατά της απόφασης της ΔΕΔ ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Εν προκειμένω, κατά της εν λόγω απόφασης έχει ασκηθεί η με αρ. καταχώρησης/2022 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, της οποίας η δικάσιμος εκκρεμεί, όπως αυτό προκύπτει από την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, όπως προέκυψε από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ο κληρονομούμενος είχε στην κατοχή του τα με αριθμό κυκλοφορίας και ΕΙΧ οχήματα τα οποία δεν είχαν δηλωθεί στη δήλωση φόρου κληρονομιάς. Τα ως άνω οχήματα περιελήφθησαν στα πάγια της ατομικής επιχείρησης την οποία, βάσει της διαθήκης, κληρονόμησαν οι προσφεύγοντες μαζί με τον κινητό εξοπλισμό αυτής και τα λοιπά μεταφορικά μέσα. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, προκειμένου για ατομική επιχείρηση που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αυτής δεν συνυπολογίζεται η αξία της ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων, έστω και αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της, δεδομένου ότι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου (επιχειρηματία) και δεν συµμεταβιβάζονται με την επιχείρηση.

Δεδομένου ότι δε δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων, ορθώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο φόρος κληρονομιάς για τα εν λόγω ΕΙΧ οχήματα. Όπως, δε, προκύπτει από την αρ./2018 προσκομισθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων, τη συνημμένη δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας της ατομικής επιχείρησης και της συνημμένης απογραφής της ατομικής επιχείρησης, και όπως αναφέρεται στην αρ. 3411/2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, η αξία της κληρονομηθείσας ατομικής επιχείρησης προέκυψε από την άθροιση της αξίας των ιδανικών κεφαλαίων και της καθαρής θέσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003. Ούτε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αλλά ούτε από τον έλεγχο έχει διαπιστωθεί ότι τα υπό κρίση ΕΙΧ είχαν αποτελέσει εισφορά σε είδος του θανόντος στην ατομική επιχείρηση ώστε να επηρεάζουν την καθαρά θέση της. Συνεπώς, ως στοιχείο του ενεργητικού τα εν λόγω ΕΙΧ δεν έχουν συμπεριληφθεί στην φορολογητέα αξία της ατομικής επιχείρησης (ιδανικά κεφαλαία και καθαρή θέση). Σε κάθε περίπτωση, η αξία της ατομικής επιχείρησης ύψους 2.954.274,20 € έχει προκύψει βάσει της αρ./2018 δήλωσης που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων-διαπιστώσεων επιδόθηκαν στις 13-4-2022 στον εκπρόσωπό των προσφευγόντων, του, κατόπιν της από 13-4-2022 σχετικής εξουσιοδότησης, τα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου κληρονομιάς του ν.2961/2001. Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω κλήση σε ακρόαση, προσκομίζοντας, μέσω του πληρεξουσίου τους, τα από 3.5.2022 και με αρ. πρωτ. εισερχομένων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και/2022 υπομνήματα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί υπέρβασης των ορίων αρμοδιότητας της διοίκησης και παραβίασης της αρχής διάκρισης των εξουσιών όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 26 του Συντάγματος, προβάλλεται αόριστα και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και της με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλομένων πράξεων.

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

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018

Διαφορά φόρου	12.248,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.505,51 €
Σύνολο για καταβολή	13.754,40 €

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018

Διαφορά φόρου	12.293,74 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.505,12 €
Σύνολο για καταβολή	13.798,86 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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