



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 73

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604565
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022),

αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της υπ. αριθμ.ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ. αριθμ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα 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. αριθμ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με ημερομηνία φορολογίας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου κληρονομιάς ύψους 18250,00 ευρώ.

Ιστορικό

Στις 2 Απριλίου 2010 απεβίωσε χωρίς να αφήσει διαθήκη. Κατά το θάνατό της κατέλειπε πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους της τα δύο αδέρφια της, ήτοι τη κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου έκαστο. Αμφότεροι οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι ενεφανίσθησαν εμπροθέσμως στο Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών και αποποιήθηκαν της κληρονομιάς αυτής, με δήλωσή τους προς αυτόν ο οποίος συνέταξε σχετικά τη με αριθμό έκθεσή του.

Κατόπιν τούτου στην κληρονομιά της ως άνω εκλιπούσης υπεισήλθαν η όπως επίσης και τα τέκνα του προαναφερόμενου, ήτοι ο και η προσφεύγουσα, ως πλησιέστεροι όλοι συγγενείς αυτής και εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της, κατά το ποσοστό του 1/4 εξ αδιαιρέτου έκαστος.

Ως κληρονόμοι της άνω εκλιπούσης, τόσο η προσφεύγουσα, όσο και οι λοιποί άνωθεν αναφερόμενοι αποδεχτήκαν την επί ακινήτων ως άνω κληρονομιά με τις υπ' αριθμούς πράξεις αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου που μεταγράφηκαν νόμιμα στα αρμόδια Υποθηκοφυλακεία.

Τα ακίνητα της ως άνω κληρονομιάς αναφέρονται και περιγράφονται λεπτομερώς στις προαναφερόμενες πράξεις αποδοχής.

Προ της κατάρτισης των ως άνω συμβολαιογραφικών πράξεων άπαντες οι κληρονόμοι προέβησαν ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αχαρνών στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμ. Δήλωση φόρου Κληρονομιάς (αρχική) και από δηλώσανε και περιγράψανε κατ' είδος, αριθμό και αξία τα κινητά και άυλα στοιχεία της κληρονομιάς περιουσίας, ενώ μεταγενέστερα με την υπ' αριθμ.

..... συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς υποβληθείσα στις και την υπ' αριθμ. συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς, υποβληθείσα στις προέβησαν στη δήλωση και περιγραφή των ακινήτων της κληρονομιάς περιουσίας.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βεβαιώθηκαν με αντίστοιχες πράξεις τα σχετικά ποσά σε έκαστο των κληρονόμων (90.123,88 ευρώ).

Στη συνέχεια στα πλαίσια της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, όπως ορίζεται από το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001, όπου το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, και σε συνδυασμό με το άρθρο 61 του ιδίου ως άνω νόμου η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών εξέδωσε τη με αριθμό Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, καταλογίζοντας στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου 16.500,00 ευρώ λόγω διαπίστωσης λανθασμένης εκκαθάρισης.

Κατά της ως άνω πράξης ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμό απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επί της ως άνω απόφασης εκδόθηκε η υπ' αρ. Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία δέχεται την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώνει την με αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών. Αναπέμπει την υπόθεση στην ως άνω Δ.Ο.Υ. για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, κατ' άρθρο 79 παρ.3 περ. β του Κ.Δ.Δ.

Επι της ανωτέρω απόφασης του διοικητικού πρωτοδικείου το δημόσιο άσκησε έφεση(ΕΦ.....).

Στην συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αριθμ εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο έλεγχος με το με αριθμό σημείωμα ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ επανυπολόγισε τον οφειλόμενο φόρο και - Λόγω εσφαλμένης εκκαθάρισης της υπ' αρ..... Συμπληρωματικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς από την Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ - προέβη στην έκδοση νέας πράξης που η διαφορά του φόρου ανέρχεται σε **18250,00 ευρώ** αντί του ποσού **16500,00 ευρώ** που η Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ είχε καταλογίσει με την υπ. αριθμ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με ημερομηνία φορολογίας

Το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με τον υπ. αριθμ προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς και κλήθηκε εντός 20 ημερών να εκφράσει τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση του ελέγχου.

Στην συνέχεια συντάχθηκε η με ID ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ και εκδόθηκε η με αριθμ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα.

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

- Καταχρηστική συμπεριφορά της διοίκησης – εκκρεμοδικία – ανασφάλεια δικαίου
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας και απαιτούμενων στοιχείων της ειδοποίησης
- Αδικαιολόγητη αύξηση του ποσού της βεβαίωσης από 16500,00 ευρώ σε 18250,00 ευρώ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2961/2001 σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας ,αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία

αυτή οφείλει τον φόρο τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ 4 του Ν. 2961/2001 σχετικά με τη συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται όσον αφορά τη διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης ορίζεται :

Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100 του ιδίου νόμου.

Επειδή στο άρθρο 100 περί νέας εκκαθάρισης του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί ελάττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Επειδή στο άρθρο 102 περί παραγραφής του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

« 1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

.....

3.Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

.....

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης

πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ 2 του ΚΦΔ η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ 3 του ΚΦΔ εάν η φορολογική διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ:

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ:

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 στο άρθρο 79 παρ. 6 του ΚΔΔ ορίζεται:

«

6. Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 5015/1995 ΣΤΕ : "Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου παραγραφής, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, δύναται να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την επίδοση της απόφασης. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119, παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985, Α. 116), σε περίπτωση ακύρωσης για τυπικούς λόγους, φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, **παραλλήλως με την άσκηση ενδίκου μέσου, κατά της αποφάσεως αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφούμενη προς την ακυρωτική απόφαση...**" (ομοίως, ΣΤΕ 592/2019, 354/2022).

Επειδή, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1196/2-10-2013 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 233/2013 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, αναφορικά με την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση πρωτόδικων αποφάσεων και την παράλληλη άσκηση έφεσης», γνωμοδότηση η οποία έγινε αρμοδίως δεκτή την 29/7/2013 από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «..... κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας, ένα και μόνο αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ένδικων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου φύλλου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991). Επομένως η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τα' ανωτέρω υποχρεώσεως της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική

πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ), σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά από επανάληψη διαδικασίας, με τη νεότερη πράξη. Η ως άνω δε εφετειακή απόφαση κατισχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης, που εκδόθηκε επί προσφυγής κατά της νεότερης πράξης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, διότι η νομιμότητα του νεότερου φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετάκλητου εξαφανίσεως του πρώτου»

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Β 1144776 ΔΕ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής 4/νσης Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ, με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο Κεφάλαιο Β Λοιπά Θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνεται η υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ.περ.96 περ.96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/2&2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.»

Επειδή, εν προκειμένω η κληρονομούμενη απεβίωσε στις 2/04/2010 χωρίς να αφήσει διαθήκη. Κατά το θάνατο της κατέλειπε πλησιέστερους συγγενείς και εξ' αδιαθέτου κληρονόμους της τα δύο αδέρφια της, κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος . Οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι ενεφανίσθησαν εμπροθέσμως στον Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών και αποποιήθηκαν της κληρονομιάς αυτής με την υπ' αριθμό έκθεση του. Κατόπιν τούτου στην κληρονομιά της εκλιπούσης υπεισήλθαν τα παιδιά τους, και συνεπώς και η προσφεύγουσα τα οποία αποδέχθηκαν την κληρονομιά.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών έκανε εκ παραδρομής την εκκαθάριση απ' ευθείας στα παιδιά χωρίς να λάβει υπ' όψιν τις διατάξεις του άρθρου 30Ν.Δ118/73, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν.2961/2001, το οποίο αναφέρει:

«Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, αυτός που καθίστανται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την εξαγωγή προς αυτόν εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος» .

Όταν έγινε η εκκαθάριση στον αποποιηθέντα κληρονόμο, διαπιστώθηκε ότι ο φόρος αυτός ήταν μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε από την εκκαθάριση που έγινε στους πραγματικούς κληρονόμους, για τον λόγο αυτό η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου και κοινοποίησε στην κληρονόμο την υπ' αριθμό Πράξη Διοικητικού

Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, βεβαιώνοντας ως διαφορά φόρου το ποσό των 16500,00 ευρώ.

Επειδή, κατά της ως άνω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αρ. Ενδικοφανή Προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αρ. απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, εν συνεχεία κατά της ως άνω απόφασης της υπηρεσίας μας η προσφεύγουσα άσκησε την από προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του Μονομελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την ως άνω απόφαση ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και η υπόθεση αναπέμπεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας(κατ άρθρο 79 παρ. 3 περ. Β του ΚΔΔ).

Επειδή, το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ακολουθώντας πλήρως την επιτασσόμενη από την ανωτέρω Δικαστική Απόφαση διαδικασία, εξέδωσε την υπ. αριθμ. εντολή ελέγχου και στην συνέχεια κοινοποίησε ηλεκτρονικά το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τον υπ. αριθμ προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς και κάλεσε την προσφεύγουσα εντός 20 ημερών να εκφράσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα ανέγνωσε το κοινοποιηθέν Σημείωμα στις

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis και σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης το ποσό των 16500,00 ευρώ που είχε βεβαιωθεί με την υπ. αριθμ Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών διαγράφηκε με το υπ' αριθμ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε αντιρρήσεις επί των προσωρινών αποτελεσμάτων και το 4^ο ΕΛ.ΚΕ προέβη στην έκδοση της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου ποσού 18250,00 ευρώ.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη και στην υπ. αριθμ. έκθεση μερικού ελέγχου αναγράφονται όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία ήτοι : πλήρη στοιχεία φορολογούμενου, στοιχεία φακέλου, αιτία ελέγχου, ισχύουσες διατάξεις πλήρες ιστορικό, διαπιστώσεις, αναλυτικός υπολογισμός προκύψαντος φόρου καθώς και πλήρη αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ. αριθ. Αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, το δικαστήριο διέταξε την επανάληψη της διαδικασίας για να τηρηθούν οι τυπικές διαδικασίες ήτοι να κληθεί η προσφεύγουσα σε ακρόαση και να κοινοποιηθούν νομίμως οι προβλεπόμενες εκθέσεις ελέγχου και οι αντίστοιχες πράξεις.

Επειδή, ο έλεγχος σε εκτέλεση της υπ' αριθ. Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων των άρθρων 36 του ΚΦΔ

και 102 παρ. 3 περ. β' του ν.2961/2001 ορθώς προέβη σε επανάληψη διαδικασίας μέσα σε ένα έτος προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη τυπική διαδικασία της κλήσης σε ακρόαση. Ωστόσο κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς βεβαιώθηκε ποσό φόρου ύψους 18250€, ήτοι μεγαλύτερο από το ποσό των 16500€ που είχε βεβαιωθεί με την υπ' αριθ. αρχική πράξη.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο εκτέλεσης δικαστικής απόφασης (συμμόρφωσης προς τη δικαστική απόφαση) προκειμένου να θεραπευτεί το τυπικό ελάττωμα της υπ' αριθ. αρχική πράξης, ήτοι η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί στις ενέργειες που την διέτασσε το δικαστήριο, στο πλαίσιο του διατακτικού της απόφασης και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά και συγκεκριμένα να καλέσει τον φορολογούμενο σε ακρόαση, μην έχοντας εξουσία να προβεί επιπλέον και σε έλεγχο των αριθμητικών σφαλμάτων στα οποία είχε ενδεχόμενως υποπέσει κατά την έκδοση της αρχικής καταλογιστικής πράξης, δεδομένου άλλωστε ότι στη προκειμένη περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή επιπλέον φόρου κληρονομιάς από αυτό που είχε επιβληθεί με την ακυρωθείσα αρχική πράξη έτους 2010 (έτος φορολογίας της προσβαλλόμενης πράξης) έχει υποπέσει σε παραγραφή το έτος 2023, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. Πρωτ. **ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ**, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2010, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

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

ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

ΑΡ. ΦΑΚ.

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

18250,00 ευρώ.

16500,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.