



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

09/05/2023
1098

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (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 ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας, κατά της με αριθμό/07-12-2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /07-12-2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18-01-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/07-12-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 15.424,95 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 7.712,47 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ΚΦΔ ποσού 6.756,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.893,55 €.

Ο προσφεύγων ως εκ διαθήκης κληρονόμος του θείου του, (Α.Φ.Μ.), ο οποίος απεβίωσε την 01-08-2017, υπέβαλε τη με αριθ./06-11-2017 (αρ. φακ. Θ-...../2017) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, με την οποία δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

- 1) Το 50/100 πλήρους κυριότητας ελαιοστασίου συνολικής έκτασης 10.227,40 τ.μ. εκ των οποίων τα 6.667,40 τ.μ. βρίσκονται εντός οικισμού και τα 3.550,00 τ.μ. εκτός οικισμού, με τα εντός αυτού τριακόσια εξήντα (360) ελαιόδεντρα, που βρίσκεται στη θέση «.....» της του Δήμου, έχει πρόσοψη σε δημοτική οδό, απέχει από τη θάλασσα 2.000 μέτρα.
- 2) Ένα αλιευτικό σκάφος επαγγελματικής αλιείας με αρ. αδείας Λιμενικής αρχής, και με όνομα «.....», κωδικό 017, λιμεναρχείο νηολόγησης, αριθμός λέμβου, σημαία ελληνική και εξωτερική σήμανση Λ.Ζ., η οποία θεωρήθηκε 18-12-2015.

Για το υπ' αριθ. 1 ανωτέρω ακίνητο το οποίο βρίσκεται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού, η αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- Τη με αριθ. ΦΜΑ-.....2017 δήλωση, με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....», εντός οικισμού της δημοτικής κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Ζακύνθου, εκτάσεως 902,90 τ.μ. και εκτιμήθηκε οριστικά προς 80,00 €/ τ.μ., εφαιπτόμενο σε δημοτική οδό.
- Τη με αριθ. ΦΜΑ-...../2019 δήλωση, με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....», εντός οικισμού της δημοτικής κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, εκτάσεως 3.487,09 τ.μ. και εκτιμήθηκε οριστικά προς 80,00 €/ τ.μ., επί δημοτικής οδού.
- Τη με αριθ. ΦΜΑ-...../2017 δήλωση, με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....», εντός οικισμού της δημοτικής κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, εκτάσεως 313,86 τ.μ. και εκτιμήθηκε οριστικά προς 70,00 €/ τ.μ., ακίνητο 1.843,73 τ.μ. εντός 313,86 τ.μ. εκτός 1.529,87 τ.μ..

Για τον προσδιορισμό της αξίας του αλιευτικού σκάφους, ο έλεγχος έλαβε υπόψη α) το μήκος του σκάφους, την δύναμη σε, το εργοστάσιο και το έτος κατασκευής και β) το με αρ. πρωτ./2709/05-10-2022 έγγραφο του Λιμεναρχείου ότι έχει

αποχαρακτηριστεί από επαγγελματικό αλιευτικό (σκάφος), Λιμένος 2476, μήκους 4,80 μ., έτος κατασκευής 19-04-1969, ξύλινο και προσδιόρισε την αξία αυτού σε 250,00 €.
Για την μηχανή, αφότου λήφθηκε υπόψη το έτος αδείας, το εργοστάσιο κατασκευής και οι ίπποι (εσωλέμβια πετρελαιοκίνητη προωστική μηχανή,, δύναμη σε, έτους 1978), η αξία προσδιορίστηκε στα 250,00 €.

Για το κληρονομούμενο ακίνητο συνολικής έκτασης 10.227,40 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της Δ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Ζακύνθου, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου σε 6.667,40 τ.μ. X 50/100 X 70,00 €/ τ.μ.= 233.359,00 € και την αξία του σε 3.550,00 τ.μ. (αντικ.) X 50/100= 11.056,00 €. Επιπλέον, για το αλιευτικό σκάφος η αξία προσδιορίστηκε σε 500,00 €.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική φορολογητέα αξία ως ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	244.915,00 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ (ΟΦΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ)	1.500,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	78.331,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	243.415,00 €

Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. /19-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τη με αριθ. /2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός 20ημέρου, στο οποίο ωστόσο ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε και ακολούθως ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 07-12-2022 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την τροποποίηση της προσδιορισθείσας αξίας του επίμαχου οικοπέδου οικοπέδων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- **Εσφαλμένη εκτίμηση της αξίας του ακινήτου.** Σύμφωνα με το από 02-12-2022 τοπογραφικό διάγραμμα του, και του, Πολιτικού Μηχανικού, ήτοι με νεότερη και επακριβέστερη καταμέτρηση, το ακίνητο έχει συνολική επιφάνεια 10.103,97 τ.μ. και όχι 10.227,40 τ.μ.. Επιπλέον, σύμφωνα με το ίδιο τοπογραφικό διάγραμμα, η έκταση εντός οικισμού είναι 6.242,88 τ.μ. και όχι 6.667,40 τ.μ., ενώ η απόσταση από τη θάλασσα είναι 1.760 τ.μ. και όχι 2.000 μέτρα. Ακόμη, το συνολικό γήπεδο επιφάνειας 10.103,97 τ.μ. δε δύναται να κατατμηθεί σε περισσότερα του ενός οικοπέδου, λόγω μη ύπαρξης ικανού προσώπου σε δημοτική οδό τουλάχιστον 15μ., γεγονός το οποίο μειώνει την αξία του ακινήτου. Τέλος, σύμφωνα με το από 08-12-2022 Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου, η αξία του ακινήτου δεν είναι 70,00 €/ τ.μ. αλλά 3,48 €/τ.μ..

- Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι ανεπίκαιρα και δεν περιγράφονται με λεπτομέρεια τα ουσιώδη χαρακτηριστικά αυτών. Συγκεκριμένα α) δεν περιγράφεται η θέση τους και η απόσταση από το κρινόμενο, β) το είδος και η μορφή των ακινήτων και γ) η διάταξη στο χώρο με ακριβή αναφορά στα σύνορα.
- Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ο ίδιος, ανταποκρινόμενος στο ΣΔΕ που του κοινοποιήθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατέθεσε, νομότυπα και εμπρόθεσμα, τις από 08-12-2022 έγγραφες απόψεις του, τις οποίες έστειλε στο τμήμα ελέγχου στις 09-12-2022 και έλαβαν αριθμό πρωτ./12-12-2022. Ωστόσο, στην από 07-12-2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναγράφεται ψευδώς ότι ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω ΣΔΕ. Στην περίπτωση που είχαν ληφθεί υπόψη οι σχετικές έγγραφες απόψεις του, τότε δεν θα του είχε επιβληθεί ο εν λόγω φόρος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

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

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

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, η τήρηση της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιτάσσεται ρητώς από την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΔΔ/σίας. Συνεπώς, η παράλειψη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης, εφόσον αυτή απαιτείται πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής φόρου, δεν καλύπτεται με την άσκηση της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 2348/2015, 3516/2014, 2180/2013) και στην περίπτωση αυτή, η πράξη πρέπει να ακυρωθεί και να αναπεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης η αποστολή συστημένης επιστολής στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, θεωρείται δε κατά τις ίδιες διατάξεις ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί η πράξη αυτή μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής της.

Επειδή, με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1180/2018 με θέμα: «*Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης*» διευκρινίστηκε ότι:

«5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./19-10-2022 (αρ. πρωτ.) Σημείωμα διαπιστώσεων του αρ. 28 του ΚΦΔ και την ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς τα οποία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με τη με αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή μέσω ΕΛΤΑ. Όπως προκύπτει από το σύστημα εντοπισμού αντικειμένου των ΕΛΤΑ, ο έλεγχος απέστειλε τα ως άνω στις 21-10-2022 από το κατάστημα των ΕΛΤΑ του και ο προσφεύγων τα παρέλαβε την 23-11-2022 μέσω του καταστήματος των ΕΛΤΑ στο Ζακύνθου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος ανταποκρίθηκε στο κοινοποιηθέν Σ.Δ.Ε. καθώς κατέθεσε, νομότυπα και εμπρόθεσμα, τις από 08-12-2022 έγγραφες απόψεις του, τις οποίες έστειλε στις 09-12-2022 στο τμήμα ελέγχου και έλαβαν

αριθμό πρωτ./12-12-2022 και ψευδώς ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πύργου αναγράφει στην από 07-12-2022 οικεία έκθεση ελέγχου ότι ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης, ήτοι της 23-11-2022 όπως προκύπτει από το σχετικό αποδεικτικό των ΕΛΤΑ. Επομένως, ο προσφεύγων είχε προθεσμία διατύπωσης εγγράφως των απόψεων του μέχρι και την 13-12-2022.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπομνημα έγγραφων απόψεων στο τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου στις 12-12-2022, ήτοι εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 07-12-2022, ήτοι πριν εκπνεύσει η 20ήμερη προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ για να εκθέσει ο προσφεύγων τις απόψεις του που αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, ο οποίος δεν τηρήθηκε από τη φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως τυπικά πλημμελής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,[...]

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ. /09-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμό /07-12-2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, λόγω τυπικής πλημμέλειας και ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. όπως προβεί στις απαραίτητες ενέργειες βάσει των ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.