

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΣΤΗ ΣΕΛΙΔΑ 11 ΠΟΥ ΕΚ ΠΑΡΑΔΡΟΜΗΣ ΑΝΑΓΡΑΦΗΚΕ “ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ -ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ” ΣΤΟ ΟΡΘΟ “ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ”



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 22.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1235

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '....., με Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αριθ., κατά της υπ' αριθ. / **27.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '....., με Α.Φ.Μ., 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 την υπ' αριθ. /27.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεος κληρονόμος του, διαφορά φόρου ποσού 24.412,79 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.206,40 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 36.619,19 €.

Με την με αριθμό /18.11.2022 (αρ. φακέλου Θ-...../2016) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001, των με αριθ. /2016 (αρχική) και /2018 (συμπληρωματική) κοινών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 14.09.2016, που υπέβαλαν οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, τέκνα του κληρονομούμενου.

Οι [προσφεύγουσα], τέκνα του κληρονομούμενου, υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, (φάκελος Θ-...../2016) αρχικά την 29/12/2016 την με αριθμ.. /2016 εμπρόθεσμα δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, στην οποία δήλωσαν πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 50% εξ αδιαθέτου ενός επιβατικού αυτοκινήτου, αμόλυβδου καταλυτικού, 2.967 κ.εκ., 21 ίππων, μάρκας και ημερομηνίας πρώτης άδειας 5/4/2007, αξίας 14.000,00 €. Η αξία του ως άνω κληρονομιαίου στοιχείου προσδιορίστηκε από τον φορολογικό έλεγχο σε 24.000€

Εν συνεχεία, την 8/5/2018 υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, την με αριθ. /2018 εκπρόθεσμα δήλωση, στην οποία, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, δήλωσαν διακόσιες επτά χιλιάδες διακόσιες ενενήντα τρεις [207.293] ονομαστικές μετοχές της μη εισηγμένης εταιρείας "..... ΕΤΑΙΡΕΑ» αγορασθέντων από τον κληρονομούμενο βάσει του από 26/6/2009 ιδιωτικού συμφωνητικού, συνολικής αξίας 607.368,49 €. Η δηλωθείσα αξία των ως άνω μετοχών έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Από τον έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1/1/2016, προέκυψε ότι ο κληρονομούμενος είχε στην κατοχή του τα κάτωθι ακίνητα, τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις προαναφερθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τους ανωτέρω κληρονόμους, ήτοι:

1. Ποσοστό 62,50% πλήρους κυριότητας ξενοδοχείου στη Αττικής επί της οδού με κύριους χώρους επιφάνειας 1.425,58 τ.μ. και βοηθητικούς χώρους επιφάνειας 262,00 τ.μ. σε - αγροτεμάχιο εκτάσεως 8.584,20 τ.μ. Η αξία του ακινήτου (κτίσματος και αγροτεμαχίου) προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 725.565,01 €.
2. Ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας υπόγειας αποθήκης, εντός σχεδίου, στοΑττικής, επί της οδού, επιφάνειας 30,81 τ.μ., έτους κατασκευής 1978. Η αξία του ακινήτου υπολογίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 4.512,89 €.
3. Ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας οικίας εντός σχεδίου, στο Αττικής, επί της οδού, επιφάνειας 40,00 τ.μ., έτους κατασκευής 1965. Η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τού έλεγχο στο ποσό των 22.680,00 €.
4. Ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας ισογείου επαγγελματικής στέγης εντός σχεδίου στο Αττικής, επί της οδού, επιφάνειας 20,00 τ.μ., έτους κατασκευής 1965. Η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 29.937,60 €.
5. Ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας υπόγειας αποθήκης εντός σχεδίου, στηΑττικής, σε οικοδομή επί της οδού, επιφάνειας 86,00 τ.μ., έτους κατασκευής 1970. Η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 8.939,70 €.
6. Ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας υπόγειας αποθήκης εντός σχεδίου, στηΑττικής, σε οικοδομή επί της οδού, επιφάνειας 10,00 τ.μ., έτους κατασκευής 1970. Η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 1.039,50 €

Κατόπιν των ανωτέρω η συνολική αξία της κληρονομιαίας περιουσίας υπολογίστηκε στο ποσό των 1.442.215,26 €, η μερίδα κάθε τέκνου υπολογίστηκε σε 721.107,63 €, οπότε συνετάγη και κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους το αριθ. /24-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρ. 28 του Ν.4967/2022, με συνημμένους τους βάσει αυτού Προσωρινούς Προσδιορισμούς Φόρου Κληρονομιάς ενός εκάστου των κληρονόμων.

Αμφότεροι οι κληρονόμοι στο από 22.12.2022 υπόμνημά τους κατέθεσαν την από 20.08.2016 ιδιόγραφη διαθήκη του κληρονομούμενου, η οποία δημοσιεύτηκε από το Ειρηνοδικείο Νέας Ιωνίας την 12.12.2022. Λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω ιδιόγραφη διαθήκη του κληρονομούμενου η φορολογητέα αξία της κληρονομιαίας περιουσίας επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 1.102.340,00 € και αντιστοίχως η μερίδα κάθε κληρονόμου επαναπροσδιορίστηκε σε 402.870,01 € για τον και σε 699.470,03 € για την [προσφεύγουσα], οπότε εκδόθηκαν οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

“1. Στην έκθεση ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής εμπεριέχονται διαφορετικές διαπιστώσεις από εκείνες που διατυπώθηκαν στο Σημείωμα Ελέγχου.

2. Με την προσβαλλόμενη ως άνω οριστική πράξη επιβολής φόρου κληρονομιάς, ουχί ορθώς και ουχί νομίμως η φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος μου, εκτός του κυρίου φόρου, και πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ και εντεύθεν προέβει και σε ταμειακές προσαυξήσεις λόγω καθυστέρησης υποβολής δήλωσης.

3. Με την πράξη δεν προσδιορίζονται τα στοιχεία των κληρονομούμενων προσώπων, ο τρόπος επαγωγής της κληρονομιάς, η ημερομηνία θανάτου, ο τόπος θανάτου, ο βαθμός συγγένειας, οι ειδικές διατάξεις του Ν.2961/2001 που προβλέπουν τον προσδιορισμό του φόρου.

4. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς δεν υπογράφει-θεωρεί, ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, όπως τούτο ρητά ορίζεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 37 του Ν. 4987/2022, ούτε νοείται ακριβές αντίγραφο από το πρωτότυπο, όταν επί αυτού, δηλαδή του ακριβούς αντιγράφου δεν προκύπτει ότι αυτό έχει υπογραφεί από το αρμόδιο προς τούτοις Διοικητικό όργανο

5. Η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης (και από το κύρος και την αποδεικτική ισχύ της οποίας εξαρτάται η νομιμότητα της εν λόγω πράξης) ουδείς υπάλληλος του 3ου ΕΛ.ΚΕ, εκ των συμπραξάντων στην κατάρτιση αυτής, υπογράφει το περιεχόμενό της.

6. Η προσβαλλόμενη ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και έναντι του αριθμού καταχώρισης αυτής στα βιβλία μεταγραφής που τηρούνται στις αρμόδιες υπηρεσίες, δεν φέρει την ημερομηνία καταχώρισης στα βιβλία αυτά, η οποία και συνιστά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης αυτής.”

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/08.05.2023 ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ επί της ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλούμενη, ότι, “κατά παράβαση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, και παραβαίνοντας με το τρόπο αυτό και την αρχή της χρηστής διοίκησης, καταλογίσθηκε φόρος για περιουσιακά στοιχεία για τα οποία δεν είχε λήξει η προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης. Με το τρόπο αυτό θεώρησε αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία καλείται να δηλώσει με εμπρόθεσμη δήλωση, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το νόμο και η οποία αρχίζει από τη δημοσίευση της διαθήκης

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2961/2001, (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 6. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Άρθρο 9. Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

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.

Άρθρο 10. Αξία ακινήτων

Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο

πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 28. Φορολογητέο ποσό

1. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.

Άρθρο 29. Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),.....

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 29 του Κ.Φ.Δ. "Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. "

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται, ότι: "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 εμπειριστατωμένα 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 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”.

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε 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.....”.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του [άρθρου 28](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#) ως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν. [4987/2022](#))

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 εμπεριστατωμένα 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. [ΔΕΛΕΞ 2013/31.12.2013](#) 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, 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 προβάλλει 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, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το αριθ. /24.11.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρ. 28 του Ν.4967/2022 με συνημμένο τον αριθ. /2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου προκειμένου, εντός της τιθέμενης προθεσμίας, να υποβάλει τις απόψεις της και να ασκήσει το συνταγματικό κατοχυρωμένο δικαίωμα της, της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 27.12.2022 έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα στις σελ. 22-24 αυτής, ο φορολογικός έλεγχος εξέτασε το υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, διατύπωσε εμπεριστατωμένα και πλήρως αιτιολογημένα τις

θέσεις του και τελικώς επαναπροσδιόρισε την αξία των κληρονομιαίων ακινήτων, μειώνοντάς αυτήν σε σχέση με την προσωρινώς προσδιορισθείσα, και διαφοροποιώντας τα στοιχεία της κληρονομιαιάς περιουσίας, λαμβάνοντας υπόψη την από 20.08.2016 διαθήκη, την οποία η προσφεύγουσα προσκόμισε, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και ακολούθως εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ως εκ τούτου, ουδόλως υφίσταται νομική πλημμέλεια και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 58. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

“1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2961/2001, *“1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου”*.

Επειδή, 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 τη 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 τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας ορθώς έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες με αριθ./2016 και/2018 στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας δηλώσεις των κληρονόμων καθώς και την από 20.08.2016 δημοσιευθείσα την 12.12.2022, διαθήκη του κληρονομούμενου, με χρόνο φορολογίας, το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, η προσφεύγουσα όφειλε να είχε δηλώσει το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του κληρονομούμενου. Κατά την έννοια τούτη ο φόρος που υπολογίστηκε με βάση τις υπό κρίση δηλώσεις που υπέβαλε, αρχική και συμπληρωματική, υπολείπονταν ως προς την αξία των μη δηλωθέντων ακινήτων και ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη και το νέο στοιχείο της διαθήκης που προσκομίστηκε, ορθώς υπολογίστηκε το κατ' άρθρο 58 πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., λαμβάνοντας υπόψη της ισχύουσες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νέας εκκαθάρισης του φόρου με το άρθρο 100 του ν.2961/2001 σύμφωνα με το οποίο *“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....”*, δεν βρίσκει νομικό έρεισμα στην παρούσα περίπτωση διενέργειας ελέγχου των υποβληθεισών δηλώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *“Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου,.....”*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση πράξης, αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που λήφθησαν υπόψη από τον φορολογικό έλεγχο, περιλαμβάνει δε τόσο στο ιστορικό της όσο και στα επιμέρους κεφάλαια τα στοιχεία των κληρονομούμενων προσώπων, ο τρόπος επαγωγής της κληρονομιάς, η ημερομηνία θανάτου, ο τόπος θανάτου, ο βαθμός συγγένειας, οι ειδικές διατάξεις του Ν.2961/2001 που προβλέπουν τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων της θεωρημένης από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας την 27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και της οικείας αυτής έκθεσης ελέγχου ως προβλέπεται στο άρθρο 11 του ν. 2690/1999 Κ.Δ/κής Δ/σίας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου είναι ακριβή αντίγραφα όπως βεβαιώνεται από την ελεγκτή υπάλληλο Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε εκ του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) και αποτελούν στοιχεία της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4987/2022, ορίζουν, ότι: “Βάρος απόδειξης: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου”.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή, αφενός μεν δεν προβάλλει ισχυρισμούς ούτε προσκομίζει στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, και αφετέρου δεν συγκεκριμενοποιεί τη βλάβη της από τις κατ' επίκληση νομικές πλημμέλειες, παρά μόνο αμφισβητεί αορίστως, γενικώς και αυθαιρέτως τις φορολογικές διατάξεις, που η φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή, της αρχής της νομιμότητας, εφάρμοσε, εξάγοντας αυθαίρετα συμπεράσματα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 27.12.2022 έκθεση ελέγχου είναι λεπτομερείς και εμπειριστατωμένες, καθώς αναφέρονται στα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, και στον υπολογισμό του φόρου, βάσει των ισχυουσών διατάξεων (άρθ. 29 του ν. 2961/2001).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, τους οποίους επικαλείται με το υπόμνημά της, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, διότι: α) η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να δηλώσει όλα τα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία από τον θάνατο του πατέρα της, εντός έξι [6] μηνών σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις κατά την ημερομηνία θανάτου του πατέρα της την 14.09.2016, και μη υπάρχουσας διαθήκης, τα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να δηλωθούν εξ αδιαθέτου, β) τα υποβληθέντα στοιχεία είναι μετά την εντολή ελέγχου, γ) η υποβληθείσα διαθήκη λήφθηκε υπόψη του ελέγχου και η κληρονομική μερίδα υπολογίσθηκε βάσει πραγματικών δεδομένων και μάλιστα χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης κληρονομιάς εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάσει τα ανωτέρω, η αξία της κληρονομικής μερίδας προσδιορίζεται ως κάτωθι:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	310.684,24	699.470,03	699.470,03

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλονται, ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./25.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της '....., με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης.

της υπ' αριθ./27.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου κληρονομιάς βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 36.619,19 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.