



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr  
a.tsironi@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 ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατοίκου ..... Αττικής (οδός ..... αρ. ....), Τ.Κ..... κατά της υπ' αριθ. Πρωτ. .... /02.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του 2ο ΕΛΚΕ Αττικής (αρ. φακέλου θ-...../2016, αρ. δηλώσεων ...../2017-...../18-...../19&...../2019) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ...../02.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ..... συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **26.383,73€**.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει της υπ' αριθμό ...../27-9-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθμό ...../2017-...../18-...../19 & ..... /2019 Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιάς του αποβιώσαντος ..... με ΑΦΜ ..... πρώην επιτηδευματία συνταξιούχου ..... (αριθ. φακέλου Θ-...../2016/Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ) που υποβλήθηκαν από τους κληρονόμους 1..... (κόρη) και 2) ..... (σύζυγος) ο οποίος απεβίωσε την 4/5/2016, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος ως προς το ενεργητικό και παθητικό της δήλωσης.

Κατά τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο, δεν διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της αξίας του ενεργητικού (1.752.420,70 ευρώ) σε σχέση με τα δηλωθέντα ποσά στις με αριθμ. ..../2017-...../18- ...../19 & ..... /2019 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που έχουν υποβληθεί από τους κληρονόμους .

Οι κληρονόμοι υπέβαλαν τον παρακάτω πίνακα παθητικού σύμφωνα με τις με αριθ..... /28-12-2016 εκθέσεις απογραφής κληρονομιάς περιουσίας του θανόντος από τις οποίες προκύπτουν οι παρακάτω οφειλές.

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΧΡΕΩΝ ΚΑΙ ΒΑΡΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ
1	ΟΦΕΙΛΗ ΣΤΗ ..... 4/5/2016	377.024,56
2	ΟΦΕΙΛΗ ΣΤΟ .....	67.239,00
3	ΟΦΕΙΛΗ ΔΗΜΟ .....	5.001,00
4	ΟΦΕΙΛΗ ΔΗΜΟ .....	5.178,00
5	ΟΦΕΙΛΗ ΔΗΜΟ .....	1.521,00
6	.....	2.502,00
7	<b>ΟΦΕΙΛΗ</b> .....	8.082,00
8	<b>ΟΦΕΙΛΗ</b> .....	1.500,00
9	.....	36.522,44
10	<b>ΟΦΕΙΛΗ</b> .....	80.170,00

11	ΟΦΕΙΛΗ .....	50.850,00
12	ΟΦΕΙΛΗ .....	80.170,00
13	ΟΦΕΙΛΗ .....	13.233,00
14	ΟΦΕΙΛΗ .....	22.552,00
15	ΟΦΕΙΛΗ .....	58.526,00
16	ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.500,00
17	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΛΗΡ. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	12.207,82
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>823.778,82</b>

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τα δηλωθέντα στο παθητικό ΧΡΕΗ-ΒΑΡΗ με α/α 1, 2, 3,4,5,6, 9,14,15,17, καθόσον προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά που τα πιστοποιούν .

Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τα δηλωθέντα στο παθητικό με α/α **7 ,8,10,12 και 11** καθώς κρίθηκε ότι για τα ποσά αυτά δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των χρεών αυτών και συνεπώς **δεν αποτελούν παθητικό και δεν αναγνωρίστηκαν** για έκπτωση από την κληρονομιά.

Σύμφωνα με την από 2-12-2022 έκθεση ελέγχου το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της εν λόγω κληρονομιάς προσδιορίστηκε ως εξής: Σύνολο ενεργητικού 1.752.420,70€ - σύνολο παθητικού 823.778,82€ - 603.006,82€ (8.082,00 - 1.500,00 - 80.170,00 - 50.850,00 - 80.170,00) = 1.149.413,88€.

Σύμφωνα με τις από 02/12/2022 απόψεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις 8-11-2022 και τα οποία αναγνώστηκαν στις 8/11/2022 στην προσφεύγουσα α) το με αριθ. ..../7-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, βάσει των διατάξεων άρθρων 28 και 62 Κ.Φ.Δ., β) την με αριθ. ..../4256469/2022 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/200 της φορολογικής περιόδου 2016 .

Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο περιγράφηκαν οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και γνωστοποιήθηκαν οι αναλογούσες διαφορές του φόρου κληρονομιάς, μετά των σχετικών προστίμων (άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.) κλήθηκε η ελεγχόμενη, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθεισών έγγραφων απόψεων. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσης προθεσμίας και δεν εξέφρασε καμία γραπτή η προφορική αντίρρηση επί των διαπιστώσεων του Σημειώματος Διαπιστώσεων κατά συνέπεια ο έλεγχος προέβει στον καταλογισμό του φόρου και των προστίμων όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

1) Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε από το Παθητικό της κληρονομιάς τα ΧΡΕΗ- ΒΑΡΗ που αφορούσαν απαιτήσεις των ..... συνολικού ποσού 211.190,00 ευρώ δεδομένου ότι συμψηφίστηκαν συμβατικά με το τίμημα των πωλήσεων που όφειλαν οι προαναφερθέντες στο θανόντα και είχαν περιληφθεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς.

2) Εμφανώς αναπιολόγητες εσφαλμένες και ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις ειδικά όσον αφορά τις απαιτήσεις του ..... οι οποίες δεν συμπεριλήφθηκαν στο παθητικό της κληρονομιάς.

### Ως προς τον πρώτο λόγο

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρου 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 21 του Ν. 2961/2001 Έκπτωση χρεών ορίζεται ότι: 1. Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται: Α) **Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:** α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου, γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος. Β) Η οφειλή από προίκα του κληρονομούμενου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου. Προκειμένου για προίκα, διατιμημένη λόγω πώλησης ή σε χρήμα ή κατά τις διατάξεις των άρθρων 1412 και 1413 του Α. Κ., η οποία συστάθηκε πριν από την 1η Μαΐου 1954, εκπίπτει από την κληρονομιά το ποσό αυτής που αναφέρεται στο προικοσύμφωνο αφού πολλαπλασιαστεί επί το λόγο T2/T1 των μέσων ετήσιων τιμαρίθμων καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης (T2) και του χρόνου σύστασης (T1). Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα

δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου. Δ) Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

2.Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτονται.

3.Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4.Από την κληρονομιαία περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπεσθεί ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που αποδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση. Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.

5.Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. **Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση**, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2961/2001 Έκπτωση βαρών ορίζεται ότι: Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται: α) Τα έξοδα δημοσίευσης της διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίων και απογραφής της κληρονομιάς. β) Τα έξοδα της δίκης για την κήρυξη του κληρονομούμενου ως άφαντου, που αναγνωρίζονται με δικαστικές αποφάσεις. γ) Τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κτήσης που γίνονται στην αλλοδαπή, κατά το ποσό που αυτά βαρύνουν τα περιουσιακά αυτής στοιχεία που φορολογούνται στην Ελλάδα και τα οποία αποδεικνύονται με την οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά. δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό χιλίων πεντακοσίων (1.500) Ευρώ. Το ποσό αυτό μπορεί να αυξάνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 ορίζεται ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν.3842/2010 από 23.04.2010, :«Κατάταξη φορολογουμένων -φορολογικές κλίμακες» Κατηγορία Α'.

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	---	---	150.000	---
150.000	1	1.500,00	300.000	1.500,00
300.000	5	15.000,00	600.000	16.500,00
Υπερβάλλον	10			

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 με θέμα Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζει ότι: 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, 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 από 02/12/2022 διαπιστώσεις του ελέγχου δεν διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της αξίας του ενεργητικού σε σχέση με τα δηλωθέντα ποσά στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, αλλά και για τα χρέη με αριθμό 1,2,3,4,5,6,9,14,15 και 17 δεν υπάρχει αμφισβήτηση όσον αφορά το ενεργητικό αλλά και για τα ως άνω έξοδα που εντάσσονται στο παθητικό.

**Επειδή**, σύμφωνα με το υπ' αριθμό ..... /14-4-2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... με πωλητή τον θανόντα ..... και αγοράστρια την ..... μεταβιβάστηκε ακίνητο στην οδό (..... Αθήνα) με συνολικό τίμημα 92.000,00 ευρώ από το οποίο

καταβλήθηκε την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου το ποσό των 17.000,00 ευρώ.

Η αγοράστρια ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει το υπόλοιπο τίμημα ποσού 75.000,00 ευρώ σε δύο δόσεις ως εξής: α) ποσό 15.000,00 ευρώ με την ολοκλήρωση συγκεκριμένων εργασιών , όπως αναφέρονται στο φύλλο 6 του συμβολαίου και το βραδύτερο μέχρι την 31-5-2011 β) ποσό 60.000,00 ευρώ με την αποπεράτωση και παράδοση της αποθήκης και της θέσης στάθμευσης και το βραδύτερο μέχρι την 15-9-2011. Για μεγαλύτερη ασφάλεια καταβολής του υπόλοιπου τιμήματος των 75.000,00 ευρώ η αγοράστρια παραχώρησε στον πωλητή το δικαίωμα να εγγράψει στα βιβλία Υποθηκών του Υποθηκοφυλακείου ..... υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης στις πωλούμενες με το εν λόγω συμβόλαιο οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Η εξόφληση μερική ή ολική του τιμήματος που οφείλονταν θα αποδεικνύονταν από την αγοράστρια είτε με έγγραφη απόδειξη του πωλητή, με βεβαίωση του γνησίου υπογραφής του από την αρμόδια Διοικητική Αρχή είτε με το αντίστοιχο Γραμμάτιο του ΤΠΔ και του αποδεικτικού επίδοσης εφόσον συνέτρεχε περίπτωση νόμιμης παρακατάθεσης, αποκλειόμενου οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου.

Μετά την εμπρόθεσμη και ολοσχερή εξόφληση ολόκληρου του πιστούμενου τιμήματος ή μέρος αυτού ο πωλητής είχε υποχρέωση ενώπιον συμβολαιογράφου να υπογράψει πράξη εξόφλησης του τιμήματος και πράξη εξάλειψης υποθήκης .

Με το συμβόλαιο ο πωλητής ανέλαβε την υποχρέωση να παραδώσει τις ιδιοκτησίες πλήρως αποπερατωμένες «με το κλειδί» **έως 31-5-2011** και τους κοινόχρηστους χώρους έως 15-9-2011.

Σε περίπτωση υπερημερίας του πωλητή ως προς την αποπεράτωση και παράδοση στην αγοράστρια των ιδιοκτησιών **θα έπρεπε να της καταβάλει ποινική ρήτρα και αποζημίωση**. Στην περίπτωση δε που ο πωλητής καθυστέρουσε την παράδοση πέραν των τριών μηνών από την προαναφερόμενη προθεσμία η αγοράστρια είχε το δικαίωμα με δήλωσή της να τον κηρύξει έκπτωτο και να αναλάβει η ίδια την αποπεράτωση των εν λόγω ιδιοκτησιών με αποτέλεσμα κάθε θετική ή αποθετική ζημιά να συνεπάγεται για τον πωλητή πλήρη αποζημίωση της αγοράστριας και κάθε τυχόν ωφέλεια να περιέρχεται στην αγοράστρια .

Ανάλογες προβλέψεις, που αφορούν το πιστούμενο τίμημα των ακινήτων και τις ποινικές ρήτρες υπερημερίας παράδοσης αυτών, περιλαμβάνονται και στο με αριθμό .../14-4-2011 συμβόλαιο της ίδιας συμβολαιογράφου με το οποίο ο θανών μεταβίβασε στην ..... ακίνητο επί της οδού ( .....) με συνολικό τίμημα ακινήτου ποσού 77.000,00 ευρώ και πιστούμενο τίμημα ποσού 73.000,00 ευρώ. Αλλά και στο με αριθμό ...../31-3-2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... με το οποίο ο θανών μεταβίβασε ακίνητο ( .....) με αγοραστή τον ..... και με συνολικό τίμημα ακινήτου ποσού 68.765,63 ευρώ και πιστούμενο τίμημα ποσού 55.000,00 ευρώ.

Σύμφωνα με την με αριθμό ...../28-12-2016 έκθεση απογραφής κληρονομιάς περιουσίας οι απαιτήσεις του θανόντος από τους ως άνω αγοραστές συνέπεια πιστούμενων τιμημάτων μεταβίβασης ακινήτων στην οδό ..... αλλά και οι υποχρεώσεις του προς αυτούς από ποινική ρήτρα υπερημερίας παράδοσης αυτών ( σχετικά τα με αριθμό ...../14-4-2011 και ...../31-3-2011 συμβόλαια) αναφέρονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ	ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟ ΤΙΜΗΜΑ(ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ)	ΠΟΙΝΙΚΗ ΡΗΤΡΑ( ΠΑΘΗΤΙΚΟ)
.....	58.000,00	80.170,00
.....	75.000,00	80.170,00
.....	55.000,00	50.850,00
ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ- ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ .....	12.400,00	

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω οφειλές ποσού **80.170,00€** προς την ....., ποσού **50.850,00€** στον ..... και ποσού **80.170,00€** προς την ..... σε συνδυασμό με την με αριθ. .... /28-12-2016 έκθεση απογραφής κληρονομιάς ο έλεγχος διαπιστώνει ότι ο θανών σύμφωνα με τους όρους των με αριθ. .... /2011 και .... /2011 αγοραπωλητηρίων συμβολαίων της συμβολαιογράφου ..... καταλογίζονται λόγω ποινικής ρήτηρας καθυστέρησης παράδοσης των ακινήτων και ο θανών οφείλει στις ανωτέρω αγοράστριες τα ανωτέρω ποσά.

Ειδικότερα στην ..... όφειλε ο θανών να καταβάλει το συνολικό ποσό **80.170,00€** λόγω ποινικής ρήτηρας καθυστέρησης παράδοσης του ακινήτου που αγόρασε η ανωτέρω σύμφωνα με το με αριθ. .... /14-4-2011 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου από τον θανόντα και δεν παραδόθηκε στην ορισθείσα ημερομηνία 15-09-2011.

Επίσης στην ..... όφειλε ο θανών να καταβάλει το συνολικό ποσό **80.170,00€** λόγω ποινικής ρήτηρας καθυστέρησης παράδοσης του ακινήτου που αγόρασε η ανωτέρω σύμφωνα με το με αριθ. .... /14-4-2011 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου από τον θανόντα και δεν παραδόθηκε στην ορισθείσα ημερομηνία 15-09-2011.

Επίσης στον ..... όφειλε ο θανών να καταβάλει το συνολικό ποσό των **50.850,00€** λόγω ποινικής ρήτηρας καθυστέρησης παράδοσης του ακινήτου που αγόρασε ο ανωτέρω σύμφωνα με το με αριθ. .... /31-3-2011 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου από τον θανόντα και δεν παραδόθηκε στην ορισθείσα ημερομηνία 31-07-2011.

**Επειδή**, τα εν λόγω συμφωνητικά συμβιβασμού δεν αναφέρουν το ακριβές ποσό ή αν υπήρξε διαφοροποίηση στα ποσά των απαιτήσεων του θανόντα και στα ποσά των υποχρεώσεων του προς τους αγοραστές αυτούς.

**Επειδή**, τα συμφωνητικά συμβιβασμού δεν έχουν βέβαιη χρονολογία καθώς δεν έχουν θεωρηθεί από συμβολαιογράφο, ή την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ή άλλη Δημόσια Αρχή. Λόγω δε της μη τήρησης της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης διαδικασίας του άρθρου 8 παράγραφος 16 του ν 1882/1990 είναι **ανίσχυρα**.



**Επειδή**, η προσφεύγουσα , ως κληρονόμος του θανόντος ..... δεν προσκομίζει τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία για την καταβολή από τους αγοραστές του συνόλου των πιστούμενων τιμημάτων δηλαδή ποσού 80.170,00€ για την ..... και ποσού 50.850,00 για τον ..... με βάση την ποινική ρήτρα. Συγκεκριμένα δεν προσκομίζει έγγραφη απόδειξη με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των κληρονόμων, πράξη εξόφλησης ενώπιον συμβολαιογράφου και πιστοποιητικό περί εξάλειψης της τυχόν υποθήκης που είχε συνάψει ο θανών για τα συγκεκριμένα ακίνητα για την εξασφάλιση των πιστούμενων τιμημάτων.

**Επειδή**, από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 που υπέβαλαν οι εν λόγω αγοραστές προκύπτει ότι αυτοί δεν δήλωσαν την καταβολή του οφειλόμενου τιμήματος των ακινήτων ούτε και την είσπραξη της ποινικής ρήτρας σε εφαρμογή των από 10-7-2018 συμφωνητικών συμβιβασμού.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι έχει καταβάλει τα ΧΡΕΗ- ΒΑΡΗ που αναλογούν στην κληρονομική της μερίδα από ποινικές ρήτρες κατ' εφαρμογή των με αριθμούς ...../2011 ( αγοράστρια ..... ) , ...../2011(αγοράστρια ..... ) συμβολαίων της συμβολαιογράφου Αθηνών ..... και του υπ' αριθμό ...../2011 συμβολαίου της συμ/φου .....( αγοραστής ..... ) .

**Επειδή**, για τα ανωτέρω ποσά δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των ως άνω ποσών, αυτά δεν αποτελούν παθητικό και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από την κληρονομιά καθότι δεν είναι δυνατόν να αφαιρεθεί ένα χρέος το οποίο είναι μη καταβληθέν και αβέβαιο.

**Κατά συνέπεια το σύνολο του παθητικού ανέρχεται στο ποσό των 823.778,82€-(80.170€-50.850€-80.170€-1500,00€-8.082,00€)=603.006,82€.**

### **Ως προς τον 2° λόγο**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του 64 του Κ.Φ.Δ του Ν. 4174/2013 με θέμα :«Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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** σύμφωνα με τις διατάξεις του 28 παρ.2 του Κ.Φ.Δ του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:«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 τις από 02/12/2022 απόψεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά και αναγνώστηκαν στις 8/11/2022 α) το με αριθ. ..../7-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, βάσει των διατάξεων άρθρων 28 και 62 Κ.Φ.Δ., β) η με αριθ. ....../4256469/2022 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/200 της φορολογικής περιόδου 2016 .

Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο περιγράφηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και γνωστοποιήθηκαν οι αναλογούσες διαφορές του φόρου κληρονομιάς, μετά των σχετικών προστίμων (άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.) κλήθηκε η ελεγχόμενη, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθεισών έγγραφων απόψεων. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσης προθεσμίας και δεν εξέφρασε καμία γραπτή η προφορική αντίρρηση επί των διαπιστώσεων του Σημειώματος Διαπιστώσεων κατά συνέπεια ο έλεγχος προέβει στον καταλογισμό του φόρου και των προστίμων όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-12-2022 έκθεση μερικού του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: ....., και την επικύρωση της υπ' αριθ. Πρωτ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

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

**Σύνολο ενεργητικού 1.314.315,52€ - σύνολο παθητικού 452.255,11€=862.060,41€ (συνολική φορολογητέα αξία).**

**Φορολογικό έτος 2016 Κατηγορία Α' Ν.3842/2010 από 23.04.2010.**

862.060,41-600.000=262.060,41X10%=26.206,04+16.500,00=42.706,04-βεβαιωθείς  
25.116,89=17.589,15€

**Πρόστιμο αρ.58N.4174/2013 17.589,15X50%=8.794,58€**

**Σύνολο για καταβολή : 26.383,73€**

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.