



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1256

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 (ΑΑΔΕ)*»

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

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., κατοίκου **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /**27.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (χρονολογία φορολογίας 2016), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /27.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (χρονολογία φορολογίας 2016) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 716.624,29 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 179.156,07 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **895.780,36 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται στην από 27/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (εντολή ελέγχου /0/1119/20-07-2022).

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, αιτία για την έκδοση της εντολής ελέγχου ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν /07-07-2022 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, μέσω του οποίου διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω αρμοδιότητας ελέγχου η υπόθεση φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ-..... /2016.

Η προσφεύγουσα τυγχάνει εξ αδιαθέτου κληρονόμος του πατρός της του με Α.Φ.Μ., ο οποίος απεβίωσε στις 28/08/2016. Λοιποί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος είναι:

- ο με Α.Φ.Μ. (αδελφός της προσφεύγουσας και υιός του θανόντος) και
- η με Α.Φ.Μ. (μητέρα της προσφεύγουσας και χήρα του θανόντος).

Η προσφεύγουσα, μαζί με τους λοιπούς κληρονόμους του θανόντος, υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ τις υπ' αριθμ. /2017 (αρχική), /2017 (συμπληρωματική), /2017 (διορθωτική), /2020 (συμπληρωματική) και /2019 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Αθροιστικά, δήλωσαν:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Στοιχεία ενεργητικού (α)	119.735.736,54
Στοιχεία παθητικού (β)	33.405.777,00
Κληρονομική μερίδα (α)-(β)	86.329.959,54

ενώ στην προσφεύγουσα αναλογούσαν τα 3/8 της ανωτέρω κληρονομικής μερίδας, ήτοι ποσό 32.373.734,82 € και ο φόρος που κατέβαλε με βάση την κλίμακα της Κατηγορίας Α' του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, ανήλθε σε 3.193.873,49 €.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αντιπαραβάλλοντας τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με στοιχεία που ζήτησε και έλαβε από τους ίδιους τους κληρονόμους, από αρμόδιες λοιπές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, τράπεζες, Ειρηνοδικεία, Συμβολαιογράφους κλπ., διαπίστωσε τις κάτωθι διαφορές:

- αναφορικά με οικία επί της οδού στη, η οποία δεν είχε συμπεριληφθεί στα στοιχεία ενεργητικού της κληρονομιάς, ο έλεγχος έκρινε ότι αυτό απετέλεσε παράλειψη και συνεπώς, προσαύξησε το ενεργητικό και κατ' επέκταση την κληρονομική μερίδα κατά ποσό **1.038.168,05 €** (αξία που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο).
- αναφορικά με μετοχές μη εισηγμένων εταιρειών, οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στα στοιχεία ενεργητικού, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003, έκρινε ότι υφίστατο διαφορά στην αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, διότι αποτίμησε ξεχωριστά τα ακίνητα από τα οικόπεδα επί των οποίων αυτά έχουν κτιστεί και όχι σε ενιαία βάση. Το συνολικό ποσό που

προσδιόρισε ο έλεγχος, με το οποίο προσαυξήθηκε το ενεργητικό και κατ' επέκταση η κληρονομική μερίδα, ανήλθε σε **1.588.495,80 €**.

- αναφορικά με οφειλές προς επτά (7) εταιρείες των οποίων ο θανάτων διατελούσε Πρόεδρος του ΔΣ και Διευθύνων Σύμβουλος συνολικού ύψους 33.404.277,00 €, οι οποίες αφορούν σε χορηγηθέντα από αυτές δάνεια προς τον ίδιο και οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στα στοιχεία παθητικού της κληρονομιάς, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **16.474.277,00 €**, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση του παθητικού και κατ' επέκταση την αύξηση της κληρονομικής μερίδας, επειδή έκρινε πως κατά τη στιγμή του θανάτου οι εν λόγω επιμέρους οφειλές δεν ήταν βέβαιες και εκκαθαρισμένες.
- αναφορικά με τραπεζικούς λογαριασμούς του θανόντος, τα υπόλοιπα των οποίων συνολικού ύψους **9.040,38 €** δεν είχαν συμπεριληφθεί στα στοιχεία ενεργητικού, ο έλεγχος προσαύξησε με αυτά το ενεργητικό της κληρονομιάς και κατ' επέκταση την κληρονομική μερίδα.

Σύνοψη διαφορών που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Οικία οδού	1.038.168,05
Διαφορές αποτίμησης μη εισηγμένων μετοχών	1.588.495,80
Μη αναγνώριση οφειλών προς εταιρείες	16.474.277,00
Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών	9.040,38
Σύνολο	19.109.981,23

Στην προσφεύγουσα αναλογούν τα 3/8 της ανωτέρω συνολικής διαφοράς, ήτοι ποσό 7.166.242,96 € με αποτέλεσμα η βάσει ελέγχου κληρονομική μερίδα στο πρόσωπό της, να ανέλθει στο ποσό των 39.539.977,78 € (= 32.373.734,82 + 7.166.242,96).

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

1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και επίδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2^{ος} λόγος: Αναφορικά με το ακίνητο στη, δεν οφείλεται φόρος κληρονομιάς, διότι ως προς το αρχικά υφιστάμενο οικόπεδο, είχε γίνει μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας μέσω γονικής παροχής κατά το έτος 1986 και στη συνέχεια η άδεια οικοδομής είχε εκδοθεί στο όνομα των ψιλών κυριών.

3^{ος} λόγος: Αναφορικά με τις προσδιορισθείσες διαφορές στην αποτίμηση των μη εισηγμένων μετοχών, αβασίμως και εσφαλμένως ο έλεγχος συνέκρινε χωριστά την αξία των γηπέδων από αυτήν των κτισμάτων, ενώ το ορθό και σύννομο θα ήταν αυτές να εξεταστούν ενιαία αθροιζόμενες μεταξύ τους.

4^{ος} λόγος: Αναφορικά με τα στοιχεία παθητικού που δεν αναγνωρίστηκαν, τυγχάνει εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου, καθότι κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, όλες οι οφειλές ήταν βέβαιες και εκκαθαρισμένες.

5^{ος} λόγος: Γενομένων δεκτών των ανωτέρω λόγων, θα πρέπει να ακυρωθεί και το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ..

6^{ος} λόγος: Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, καθόσον επιβάλλει σε βάρος του φόρο κληρονομιάς, χωρίς να αναγράφει το ποσοστό της κληρονομιάς, ώστε είναι ανέφικτος ο έλεγχος της ορθότητας του υπολογισμού.

**Δεν προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός αναφορικά με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών που καταλογίστηκαν ως μη δηλωθέντα στοιχεία ενεργητικού.*

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια επανεξέτασης της υπόθεσης, λόγω της σοβαρότητας αυτής και προκειμένου να αποκτηθεί πληρέστερη εικόνα του φακέλου, κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα προς ακρόαση και παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με σκοπό την ανάπτυξη και υποστήριξη των ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής της. Σε αυτή τη βάση, η Υπηρεσία μας, απέστειλε στον νομίμως εξουσιοδοτηθέντα εκπρόσωπο της προσφεύγουσας κ. του, μέσω του από 29/03/2023 και ώρα 07:47 π.μ. e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/23.03.2023 Κλήση προς Ακρόαση για την Πέμπτη 06/04/2023 και ώρα 11:00 π.μ.. Παράλληλα, με το ίδιο έγγραφο, η Υπηρεσία μας αιτήθηκε όπως τεθούν στη διάθεσή της τα κάτωθι:

α) αναφορικά με την οικία στην οδό, στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ακριβή χρόνο έναρξης ηλεκτροδότησης μέσω οικιακού τιμολογίου και

β) αναφορικά με τα στοιχεία παθητικού της κληρονομιάς που δεν αναγνωρίστηκαν και για τα οποία στη σελ. 12 της ενδικοφανούς προσφυγής υπάρχει ο ισχυρισμός ότι οι σχετικές οφειλές έχουν ήδη εξοφληθεί, στοιχεία που να αποδεικνύουν τις σχετικές εξοφλήσεις.

Την Πέμπτη 06/04/2023 και ώρα 11:00 π.μ. προσήλθαν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας οι πληρεξούσιοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας κκ. του Δημητρίου και και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση της προσφεύγουσας. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, οι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας ανέλυσαν εμπεριστατωμένα τους ισχυρισμούς που προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και κατέθεσαν συμπληρωματικό υπόμνημα με νέα στοιχεία, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/06-04-2023.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν/06-04-2023 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέρη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στους πληρεξουσίου εκπροσώπους της προσφεύγουσας.

Με το ανωτέρω υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/06-04-2023 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε:

- σημείωμα με το οποίο γνωστοποιούσε ότι είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν/4-4-2023 αίτηση στην ηλεκτρονική πλατφόρμα του για χορήγηση βεβαίωσης περί ακριβούς χρόνου έναρξης ηλεκτροδότησης της οικίας στη, καθώς και ότι ευθύς με την λήψη αυτής, θα την εγγείριζε στην Υπηρεσία μας
- στοιχεία αναφορικά με την εξόφληση των οφειλών προς τις εταιρίες των οποίων ο κληρονομούμενος τύγχανε Πρόεδρος του ΔΣ και Διευθύνων Σύμβουλος.

Δεδομένου ότι τα ανωτέρω στοιχεία που προσκομίστηκαν αποτελούν νέα στοιχεία, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/11-04-2023 Πράξη Αναπομπής, με την οποία κρίθηκε ότι θα πρέπει ο έλεγχος να εξετάσει τα νέα στοιχεία και να διευκρινίσει κατά πόσο τροποποιείται η αρχική κρίση του. Την εν λόγω πράξη απέστειλε στον έλεγχο μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/11-04-2023 εγγράφου της.

Εντωμεταξύ, η προσφεύγουσα απέστειλε στην Υπηρεσία μας το από 13/04/2023 και ώρα 13:12 μ.μ e-mail (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/13-04-2023), στο οποίο επισυναπτόταν η υπ' αριθμόν/10-04-2023 Βεβαίωση του ότι η αρχική ενεργοποίηση της παροχής ρεύματος στην οικία της πραγματοποιήθηκε στις 06/04/1989.

Η Υπηρεσία μας προώθησε το ανωτέρω e-mail με το συνημμένο έγγραφο στον έλεγχο μέσω του από 24/04/2023 και ώρα 11:33 π.μ. e-mail, ζητώντας όπως οι απόψεις του επί της Πράξης Αναπομπής περιλαμβάνουν και κρίση/σχόλια και επί του εν λόγω εγγράφου του

Ο έλεγχος, σε συνέχεια των ανωτέρω, απέστειλε στην Υπηρεσία μας τις από 05-05-2023 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις, μέσω του υπ' αριθμόν/08-05-2023 εγγράφου του (ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/11-05-2023). Το πόρισμα του ελέγχου αναλύεται κατωτέρω στην παρούσα.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε χώρα νόμιμη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ούτε στην ίδια, ούτε σε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο ορίζεται στο νόμο, ενώ και η ίδια δεν είχε εξουσιοδοτήσει κάποιον ειδικά για την παραλαβή της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.:

«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:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

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

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999):

«1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε νομίμως και πριν την παρέλευση της νόμιμης περιόδου παραγραφής στην κ., η οποία είχε νομίμως εξουσιοδοτηθεί από την προσφεύγουσα, μέσω της από 28/11/2022 ηλεκτρονικής εξουσιοδότησης από το gov.gr, όπως «*παραλαμβάνει για λογαριασμό της από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου, προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και εκθέσεις ελέγχου σχετικά με τον έλεγχο φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου*».

Επειδή είναι αυτονόητο ότι οι εκθέσεις ελέγχου τυγχάνουν άνευ ουσίας εάν δε συνοδεύονται και από τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, οι οποίες αποτελούν και τον νόμιμο και εκτελεστό τίτλο για την βεβαίωση των καταλογιζομένων ποσών.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, η οποία γνώριζε πως βρισκόταν σε έλεγχο από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και μάλιστα είχε συνεχή αλληλεπίδραση μέσω υποβολής συμπληρωματικών υπομνημάτων και εξηγήσεων, προβάλλεται σε καταχρηστική βάση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

β) νέμηση,

γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι,

δ) αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο,

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας».

Επειδή όπως προκύπτει από τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ο θανών, με το υπ' αριθμόν/17-10-1986 συμβόλαιο γονικής παροχής του συμβολαιογράφου, είχε μεταβιβάσει στα ανήλικα τέκνα του (στην προσφεύγουσα και στον αδελφό της) από 1/2 εξ αδιαιρέτου το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας σε ένα οικόπεδο εκτάσεως 1.732,50 τ.μ. στη Αττικής, επί των οδών, παρακρατώντας την επικαρπία ισόβια για τον εαυτό του. Οι συμβαλλόμενοι είχαν υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ την υπ' αριθμόν/17-10-1986 Δήλωση Γονικής Παροχής, με την οποία ζητήθηκε η άμεση φορολόγηση της μεταβιβαζόμενης ψιλής κυριότητας και καταβλήθηκε ο προκύψας φόρος. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/86 άδεια οικοδομής στο όνομα των δύο (2) τέκνων, μετά την από 05/11/1986 αίτηση, με θεώρηση για την έναρξη των οικοδομικών εργασιών στις 12/01/1987 για μία διώροφη οικία με υπόγειο και πισίνα στο ως άνω οικόπεδο. Παράλληλα, από την υπ' αριθμόν/10-04-2023 Βεβαίωση του που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας με το από 13/04/2023 και ώρα 13:12 μ.μ e-mail (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/13-04-2023), προκύπτει ότι η αρχική ενεργοποίηση της παροχής ρεύματος στην εν λόγω οικία πραγματοποιήθηκε στις 06/04/1989. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στον οποίο προωθήθηκε το ανωτέρω έγγραφο μέσω του από 24/04/2023 και ώρα π.μ. e-mail της Υπηρεσίας μας, δεν συμπεριέλαβε σχετικό σχολιασμό στις από 05-05-2023 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις του.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι κατά το έτος έκδοσης της οικοδομικής άδειας (1986) τόσο η προσφεύγουσα όσο και ο αδελφός της ήταν ανήλικοι και στερούνταν εισοδημάτων και της οικονομικής δυνατότητας να συμμετέχουν σε δαπάνες ανέγερσης οικοδομής και κατά συνέπεια, το κτίσμα ανεγέρθη με δαπάνες του πατέρα τους που ήταν ο επικαρπωτής. Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος έκρινε ότι κατά τη χρονική στιγμή του θανάτου του επικαρπωτή (2016) οι ψιλοί κύριοι είχαν ήδη φορολογηθεί μόνο για την αξία του οικοπέδου και όχι και για την αξία του κτίσματος και συνεπώς, ότι εγείρεται ζήτημα φόρου κληρονομιάς λόγω συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, υπολογίζοντας τον αναλογούντα φόρο μόνο για την αξία του κτίσματος (βλ. σελ. 121 Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, διότι, εφόσον η ψιλή κυριότητα του οικοπέδου υπήχθη αμέσως σε φορολογία και τα κτίσματα ανεγέρθησαν στο όνομα των ψιλών κυρίων προ του θανάτου του επικαρπωτή, ουδείς φόρος κληρονομιάς οφείλεται για το εν λόγω ακίνητο, ούτε για το οικοπέδο ούτε και για το κτίσμα επί αυτού.

Επειδή με την ΠΟΛ 1164/1997 διευκρινίστηκε ότι «...σε κάθε περίπτωση που ανεγείρεται οικοδομή που ανήκει κατά την ψιλή κυριότητα στον ψιλό κύριο του οικοπέδου και κατά την επικαρπία στον επικαρπωτή του οικοπέδου, η δαπάνη ανέγερσης αυτής επιμερίζεται στους δύο, κατά τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών, ανεξάρτητα σε ποιανού το όνομα εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής».

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος στη σελ. 119 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι:

«1) Σύμφωνα με την Φ.Ε. 2009 σελ. 82 (περ. β΄)

Στην περίπτωση που το κτίσμα ανεγείρεται με δαπάνες επικαρπωτή:

Αν ο ψιλός κύριος κατά την γονική παροχή είχε ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας του οικοπέδου, τότε:

α) Ο ψιλός κύριος έχει τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος άμεσης φορολόγησης των κτισμάτων, άρθρο 16, παρ. 5 περίπτωση ε΄, οπότε:

- Με τον θάνατο του επικαρπωτή δεν οφείλεται φόρος

β) Ο ψιλός κύριος δεν υποβάλει αίτημα άμεσης φορολόγησης των κτισμάτων, οπότε:

- Με τον θάνατο του επικαρπωτή οφείλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας του κτίσματος».

Επειδή με την παρούσα, η μεθοδολογία του ελέγχου κρίνεται βάσιμη και αποδεκτή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003, παρ. Ε.1 «Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών».

Επειδή σύμφωνα με αρ. πρωτ./449/0013/18-7-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1055/2003 «Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων πριν από την μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Ν.2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης».

Επειδή ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφορικά με μετοχές μη εισηγμένων εταιρειών, οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στα στοιχεία ενεργητικού, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003, αποτίμησε ξεχωριστά τα ακίνητα από τα οικοπέδα επί των οποίων αυτά έχουν κτιστεί και όχι σε ενιαία βάση. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι υφίστατο διαφορά στην αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων και κατ' επέκταση

στην αξία των μετοχών που κληρονομήθηκαν, η οποία ανήλθε σε 1.588.495,80 € και η οποία προέρχεται από πάγια περιουσιακά στοιχεία των εξής εταιρειών:

• **ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ Α.Ε.**

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	7.168.477,83	5.800.000,00	1.368.477,83
Ακίνητα	16.665.472,83	47.735.155,22	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	2.939.148,78	2.740.000,00	199.148,78
Ακίνητα	37.625.466,03	48.851.100,76	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	5.192.982,64	4.900.000,00	292.982,64
Ακίνητα	23.882.575,19	30.373.123,92	ΌΧΙ

• Α.Ξ.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	3.102.494,20	2.380.000,00	722.494,20
Ακίνητα	2.248.879,59	8.132.486,26	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	434.172,97	416.574,95	17.598,02
Ακίνητα	495.061,00	643.086,95	ΌΧΙ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αβασίμως και εσφαλμένως ο έλεγχος συνέκρινε χωριστά την αξία των γηπέδων από αυτήν των κτισμάτων, ενώ το ορθό και σύννομο θα ήταν αυτές να εξεταστούν ενιαία αθροιζόμενες μεταξύ τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε μετ' επικλήσεως το υπ' αριθμόν Δ13ΑΕΞ 25-05-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών-Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου με Θέμα "Υπολογισμός θετικής διαφοράς παγίων για την ΠΟΛ 1055/03", σύμφωνα με το οποίο: «[...] Ο τρόπος υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας ακινήτων, για ακίνητα για τα οποία ισχύει το σύστημα αυτό, όπως εν προκειμένω, καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών. Ειδικότερα για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας ξενοδοχείου-όπως και για κάθε ειδικό κτίριο/ξενοδοχείο-γίνεται χρήση δύο διαφορετικών εντύπων: α) του οικοπέδου & β) του κτίσματος. Συνεπώς, η αξία του ειδικού αυτού ακινήτου είναι εκείνη που προκύπτει από το άθροισμα της αξίας των δύο εντύπων-φύλλων υπολογισμού και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί ο τρόπος υπολογισμού της αξίας να καταστρατηγήσει τη βασική αρχή του ΑΚ 954 (κατά την οποία «τα υπερκείμενα είκει τοις

υποκειμένοις») σύμφωνα με την οποία ακίνητο θεωρείται το έδαφος και τα πράγματα που έχουν συνδεθεί στερεά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα. Ενόψει των ανωτέρω, παρακαλούμε για τον ορθό υπολογισμό της διαφοράς αξίας παγίων λαμβάνοντας υπόψη ως αξία του ακινήτου την αξία αυτού, όπως προκύπτει από τη συμπλήρωση αθροιστικά και των δύο εντύπων-φύλλων υπολογισμού».

Επειδή αν και το ανωτέρω επικαλούμενο έγγραφο αποτελεί απάντηση-οδηγία από τη Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου προς τη Δ.Ο.Υ. Ν. ΣΜΥΡΝΗΣ για συγκεκριμένη έτερη υπόθεση και δεν αποτελεί εγκύκλιο, εντούτοις απεικονίζει τον τρόπο με τον οποίο η Φορολογική Διοίκηση αντιμετώπισε παρόμοιο ζήτημα κατά το παρελθόν. Άλλωστε τυχόν θεώρηση ενός κτίσματος «αιωρουμένου» θα ήταν αντίθετη με την κοινή λογική.

Επειδή συνεπώς, στα πλαίσια των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων, θα πρέπει και στην κρινόμενη περίπτωση να συγκριθούν οι αθροιστικές αξίες κατά τον χρόνο φορολόγησης με τις αθροιστικές αξίες κτήσης, ως ακολούθως:

• ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ Α.Ε.

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	7.168.477,83	5.800.000,00	
Ακίνητα	16.665.472,83	47.735.155,22	
Σύνολο	23.833.950,66	53.535.155,22	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	2.939.148,78	2.740.000,00	
Ακίνητα	37.625.466,03	48.851.100,76	
Σύνολο	40.564.614,81	51.591.100,76	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	5.192.982,64	4.900.000,00	
Ακίνητα	23.882.575,19	30.373.123,92	
Σύνολο	29.075.557,83	35.273.123,92	ΌΧΙ

•

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	3.102.494,20	2.380.000,00	
Ακίνητα	2.248.879,59	8.132.486,26	
Σύνολο	5.351.373,79	10.512.486,26	ΌΧΙ

• Α.Ε

Είδος παγίου	Αξία χρόνου φορολόγησης (€)	Αξία κτήσης (€)	Θετική διαφορά (€)
Οικόπεδο	434.172,97	416.574,95	

Ακίνητα	495.061,00	643.086,95	
Σύνολο	929.233,97	1.059.661,90	ΌΧΙ

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν υφίστανται τελικά θετικές διαφορές στις αξίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών. Κατόπιν αυτού, δεν υφίσταται διαφορά στη φορολογητέα αξία των μετοχών τους, με εξαίρεση την εταιρεία Α.Ε, για την οποία είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο διαφορά και στα ίδια κεφάλαια (σ.σ. δεν προσβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή). Οι σχετικοί πίνακες των σελ. 37-38 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου διαμορφώνονται με την παρούσα ως εξής:

Περιγραφή	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή	35.068.379,11	35.999.659,93	35.999.659,93	931.280,82
Θετική διαφορά αξίας παγίων	0,00	199.148,78	0,00	0,00
Φορολογητέα αξία υφισταμένων μετοχών	35.068.379,11	36.198.808,71	35.999.659,93	931.280,82

Περιγραφή	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα αξία υφισταμένων μετοχών	35.068.379,11	36.198.808,71	35.999.659,93	931.280,82
Σύνολο μετοχών Α.Ε.	1.042.000	1.042.000	1.042.000	0,00
Φορολογητέα αξία ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	33,65	34,74	34,55	0,89

Στοιχεία κληρονόμου	ΑΦΜ	Φορολογητέα αξία μετοχής	Αριθμός μεταβιβαζόμενων μετοχών	Συνολική φορολογητέα αξία
.....	34,55	24.775,00	855.942,01
.....	34,55	37.162,50	1.283.913,02
.....	34,55	37.162,50	1.283.913,02
ΣΥΝΟΛΟ			99.100,00	3.423.768,04

Αξία δήλωσης	3.334.715,00
Διαφορά	89.053,04

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και η καταλογισθείσα από τον έλεγχο διαφορά των 1.588.495,80 € περιορίζεται σε 89.053,04 €.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

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 απόκτησε 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.

...».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα και οι λοιποί συγκληρονόμοι του θανόντος, υποβάλλοντας παράλληλα τις υπ' αριθμ./18-11-2022,/18-11-2022 και/18-11-2022 αιτήσεις προς τη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ για έκπτωση χρεών, δήλωσαν ως παθητικό της κληρονομιάς ποσά απαιτήσεων που είχαν έναντι του τελευταίου κατά την ημερομηνία του θανάτου του, εταιρείες των οποίων είχε διατελέσει Πρόεδρος του Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος, ως κάτωθι:

Επωνυμία εταιρίας	Ποσά (€)
.....	8.900.000,00
..... Α.Ε.	890.000,00
..... Α.Ε.	650.000,00
..... Α.Ε.	6.234.277,00
..... Α.Ξ.Ε.	10.000.000,00
..... Α.Ε.	6.230.000,00
.....Α.Ξ.Ε.	500.000,00
Σύνολο δήλωσης	33.404.277,00

Επειδή ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναγνώρισε μόνο τα κάτωθι επιμέρους ποσά με το σκεπτικό ότι για αυτά υφίσταντο παλαιότερες Εκθέσεις Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης για τις εν λόγω εταιρείες, ήτοι τα ποσά είχαν επιβεβαιωθεί κατά το παρελθόν από δημόσια αρχή και η ύπαρξη των οφειλών δεν ηδύνατο να αμφισβητηθεί, ενώ παράλληλα είχαν υποβληθεί και οι σχετικές Δηλώσεις Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου:

Επωνυμία εταιρίας	Ποσά (€)
..... Α.Ε.	5.430.000,00
..... Α.Ε.	1.500.000,00
..... Α.Ξ.Ε.	10.000.000,00
Σύνολο δήλωσης	16.930.000,00

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να αναγνωριστούν και τα υπόλοιπα ποσά, δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, όλες οι οφειλές προς τις εταιρίες ήταν, κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, βέβαιες και εκκαθαρισμένες, προκύπτουσες από τα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία και τις οικονομικές καταστάσεις αυτών. Βέβαιες διότι δεν εξαρτώντο από κάποιο όρο και συμφωνία και εκκαθαρισμένες διότι ήταν σαφώς προσδιορισμένες κατά ποσόν και ποιόν.

Επειδή η Υπηρεσία μας, κρίνοντας ότι, προκειμένου για τη συναγωγή ασφαλούς κρίσης, θα έπρεπε να εξεταστεί εάν κατά τον χρόνο που μεσολάβησε μεταξύ του θανάτου του κληρονομούμενου και της διενέργειας του ελέγχου (τόσο από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όσο και από την Υπηρεσία μας) είχε λάβει χώρα εξόφληση των οφειλών, αιτήθηκε την προσκόμιση σχετικών στοιχείων μέσω της υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/23.03.2023 Κλήσης προς Ακρόαση.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε σχετικά στοιχεία μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/06-04-2023 Συμπληρωματικού Υπομνήματος και τα οποία απεστάλησαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για συμπληρωματικό έλεγχο με την υπ' αριθμόν/11-04-2023 Πράξη Αναπομπής. Ειδικότερα, τα συμπληρωματικά αυτά στοιχεία αφορούσαν τις εταιρείες:

Επωνυμία εταιρίας	Ποσά (€)
-------------------	----------

..... A.E.	8.900.000,00
..... A.E.	890.000,00
..... A.E.	650.000,00
..... A.E.	6.234.277,00
.....	6.230.000,00
.....	500.000,00
Σύνολο δήλωσης	23.404.277,00

Επειδή όπως προκύπτει από τις από 05-05-2023 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το πόρισμα του ελέγχου ήταν ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δέχεται τους ισχυρισμούς της σχετικά με την αποπληρωμή των χρεών του κληρονομούμενου και ειδικότερα προς τα A.E., A.E., A.Ξ.Ε., A.E., ΟΕ A.E., A.E. με την ιδιότητα της κληρονόμου του κατά το ποσοστό που της αναλογεί. Συνεπώς γίνεται δεκτό το παθητικό κατά το μέρος που αναλογεί στην ως άνω κληρονομία».

Επειδή αναφορικά με την οφειλή προς την εταιρεία A.Ξ.Ε. ύψους 10.000.000,00 €, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο σχετικό στοιχείο εξόφλησης, ωστόσο, η εν λόγω οφειλή είχε αναγνωριστεί ήδη από τον έλεγχο, λόγω ύπαρξης σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου από δημόσια αρχή, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω. Συνοψίζοντας, οι οφειλές προς τις ανωτέρω εταιρείες αναγνωρίζονται από τον έλεγχο ως εξής:

Επωνυμία εταιρίας	Ύπαρξη εξόφλησης	στοιχείων	Ύπαρξη εγγράφου δημόσιας αρχής
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ A.E.	✓		
..... A.E.	✓		
..... A.E.	✓		
..... A.E.	✓		
..... A.Ξ.Ε.			✓
..... A.E.	✓		
..... A.Ξ.Ε.	✓		

*Σημειώνεται ότι στον ανωτέρω πίνακα αναφέρεται ο λόγος που αναγνωρίζεται τελικά η οφειλή προς την κάθε εταιρεία βάσει του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χωρίς να εξετάζεται εάν θα μπορούσαν να αναγνωριστούν ταυτόχρονα και με βάση κάποια άλλη αιτία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και η καταλογισθείσα από τον έλεγχο διαφορά των 16.474.277,00 € μηδενίζεται.

Ως προς τον 5^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, γενομένων δεκτών των ανωτέρω ισχυρισμών της, θα πρέπει να ακυρωθεί και το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή με την παρούσα, το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. μειώνεται κατ' αναλογία με τις καταλογισθείσες διαφορές για τις οποίες οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί γίνονται αποδεκτοί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 6^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, καθόσον επιβάλλει σε βάρος της φόρο κληρονομιάς, χωρίς να αναγράφει το ποσοστό της κληρονομιάς, ώστε είναι ανέφικτος ο έλεγχος της ορθότητας του υπολογισμού.

Επειδή από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει ότι το ποσοστό της κληρονομιάς που αναλογεί στην προσφεύγουσα έχει υπολογιστεί έχοντας ως βάση υπολογισμού τη συνολική φορολογητέα αξία, ήτοι:

	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου
Ζ. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	86.329.959,54	105.439.940,77
Συνολική Κληρονομητέα Περιουσία	32.373.734,82	39.539.977,79

Επειδή από μία απλή διαίρεση των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος χρησιμοποίησε το ίδιο ακριβώς ποσοστό κληρονομιάς με αυτό που είχε χρησιμοποιήσει και η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωση, ήτοι $3/8 = 37,5\%$, που αντιστοιχεί στο ήμισυ των $3/4 = 75\%$, το οποίο αποτελεί το ποσοστό που αναλογεί στα τέκνα του κληρονομούμενου, όταν κληρονόμος είναι και η σύζυγος του τελευταίου (ΑΚ 1820).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θεωρείται ότι προβάλλεται σε καταχρηστική βάση και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Με βάση όλα τα ανωτέρω και τις προσαρμογές της παρούσας απόφασης, οι συνολικές διαφορές προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Οικία οδού Φιλοθέη	1.038.168,05
Διαφορές αποτίμησης μη εισηγμένων μετοχών	89.053,04
Μη αναγνώριση οφειλών προς εταιρείες	0,00
Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών	9.040,38
Σύνολο	1.136.261,47

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθμ./27.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (χρονολογία φορολογίας 2016), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Ανάλυση	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία ΔΕΔ	Διαφορά
Ζ. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	86.329.959,54	105.439.940,77	87.466.221,01	1.136.261,47
Συνολική Κληρονομητέα Περιουσία Μήτση Χριστίνα (3/8)	32.373.734,83	39.539.977,79	32.799.832,88	
		Έλεγχος	ΔΕΔ	
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου		3.910.497,78	3.236.483,29	

(-) Φόρος που έχει βεβαιωθεί	3.193.873,48	3.193.873,48
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	716.624,30	42.609,81
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	179.156,07	0,00 (*)
Σύνολο φόρου για καταβολή	895.780,37	42.609,81

(*) Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, διότι η διαφορά φόρου ανέρχεται σε ποσοστό μικρότερο του 5%.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

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

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.