



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 980



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ./**22-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ
5. Την ως άνω πράξη του ΕΛΚΕ
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **41.179,42€**, πλέον πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ **20.589,71€**, ήτοι σύνολο για καταβολή **61.769,13€**

Σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε αρχικά από τον Προϊστάμενο της ...' Δ.Ο.Υ. η με αρ./10.02.2020 και στη συνέχεια η με αρ./25.07.2022 εντολή ελέγχου. Έπειτα, μετά την έναρξη λειτουργίας των ΕΛΚΕ, στα οποία περιήλθαν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ. βάσει της με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του ΕΛΚΕ η με αρ./27.09.2022 εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην κληρονόμο με το υπ' αρ. πρωτ./20-10-2022 έγγραφο.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αρ./07.05.2019 δήλωση φόρου κληρονομίας που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. από κοινού από τους εκ διαθήκης κληρονόμους (αρ. φακέλου κληρονομίας Θ-...../2017).

Αναλυτικότερα, στις 17.06.2017 απεβίωσε ο, κάτοικος εν ζωή Θεσσαλονίκης επί της οδού Ο αποβιώσας, σύμφωνα με το υπ' αρ./23-10-2017 Πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου, συνέταξε την από 20-03-2012 ιδióγραφη διαθήκη, με αριθμό πρακτικού δημοσίευσης/22-09-2017. Με αυτήν εγκαθιστά και ονομάζει κληρονόμους του σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία την, τον υιό του και τη θυγατέρα του

Μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα αρχικά της υπ' αρ./10-02-2020 και εν συνεχεία της υπ' αρ./27-09-2022 εντολής φορολογικού ελέγχου, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Ακολούθως διενεργήθηκε έλεγχος των στοιχείων της κληρονομίας, από τον οποίον προέκυψαν διαφορές με τα στοιχεία της δήλωσης, όπως εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Διαφορά αξίας
Διαμέρισμα 49,50 τμ στην	31.680,00€	31.680,00€	0,00€
744 μετοχές (μη εισηγμένες) της εταιρίας	30.541,20€	36.984,24€	6.443,04€
Τιμή από πώληση 3.256 μετοχών της εταιρίας	0,00€	143.264,00€	143.264,00€
+ οικοσκευή 1/30	1.056,00€	1.056,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	63.277,20€	212.984,24€	149.707,04€
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ (δάνειο ΕΤΕ, οφειλή στη Δ.Ο.Υ., έξοδα κηδείας	5.915,91€	13.478,64€	(7.562,73€)
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	57.361,29€	199.505,60€	142.144,31€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	51.451,68€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	10.272,26€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	41.179,42€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	20.589,71€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	61.769,13€

Ειδικότερα στην κληρονομία συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία του ενεργητικού με διαφοροποίηση από τον έλεγχο ως προς τη φορολογητέα αξία τους.:

A) Επτακόσιες σαράντα τέσσερις (744) μετοχές της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, οι οποίες, βάσει της από 20-03-2012 ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος, κληρονομούνται από την προσφεύγουσα. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών της εν λόγω εταιρείας (οι οποίες είναι μη εισηγμένες στο ΧΑΑ) και σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 167 & 168 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1065199ΕΞ2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εστάλη από τον έλεγχο το με αρ. πρωτ./4-10-2022 έγγραφο προς το ΕΛΚΕ, με το οποίο υποβλήθηκε σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών (ΔΑΠ). Επί αυτού εστάλη στο ΕΛΚΕ η από 03-10-2022 «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Ν.Δ. 118/73 (νυν Ν. 2961/2001) Περί Κληρονομιών, Δωρεών, Προικών...» του ΕΛΚΕ, σύμφωνα με την οποία η φορολογητέα αξία των 744 κληρονομηθέντων μετοχών προσδιορίστηκε, βάσει των διατάξεων της 1031583/253/Α0013/01-04-2023 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1055/ (ΦΕΚ 477 Τ.Β. /21-04-2003) στο ποσό των 36.984,24€ έναντι της δηλωθείσας αξίας ποσού 30.541,20€.

B) Τίμημα ποσού 176.000,00€ από πώληση 4.000 μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, οι οποίες δεν συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομίας κατά παράβαση των όσων ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 3§3 του ν. 2961/2001. Όπως προκύπτει από την 20.03.2012 ιδιόγραφη διαθήκη ο κληρονομούμενος κατέλειπε στην κόρη του το σύνολο των μετοχών πλην 4.000 μετοχών που τις κατέλειπε στην προσφεύγουσα, (εκ των οποίων οι 744 δηλώθηκαν με την/07-05-2019 δήλωση φόρου κληρονομίας). Οι εν λόγω μετοχές εκποιήθηκαν εν ζωή από τον αποβιώσαντα μέσα στην προηγούμενη του θανάτου τριετία. Εκ των μετοχών αυτών και βάσει όσων προβλέπονταν στην προαναφερθείσα ιδιόγραφη διαθήκη, το τίμημα των 3.256 μετοχών (4.000-744) αξίας 143.264,00€ συμπεριλήφθηκε στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας ενώ το τίμημα των 744 μετοχών αξίας 32.736,00€ στη μερίδα της ετέρας κληρονόμου

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε με θυροκόλληση στις 25-11-2022 το υπ' αρ./22-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ΚΦΔ με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς.

Επ' αυτού η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω το με αρ. πρωτ./15-12-2022 έγγραφο υπόμνημα αντιρρήσεων αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου επικαλούμενη ότι θα συγκέντρωνε έγγραφα και στοιχεία αποδεικνύοντας ότι το σύνολο του τιμήματος των μετοχών αναλώθηκε σε τρέχουσες υποχρεώσεις και επενδύσεις του κληρονομούμενου. Εν συνεχεία, ο έλεγχος λόγω έλλειψης ισχυρισμών από την πλευρά της προσφεύγουσας και μη περαιτέρω προσκόμισης συμπληρωματικών στοιχείων ή εγγράφων από αυτήν δεν διαφοροποίησε τα αποτελέσματά του όπως προσδιορίστηκαν αρχικά και αναγράφηκαν στο υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων. Προέβη δε, στη σύνταξη της από 22-12-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου και βάσει αυτής εκδόθηκε ο υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς χρόνου φορολογίας 2017, με την οποία προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας στο ποσό των 199.505,60€ έναντι της δηλωθείσας αξίας ποσού 57.361,29€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε με θυροκόλληση στην προσφεύγουσα στις 22-12-2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Αντισυνταγματικός ο τρόπος υπολογισμού που ορίζεται στην ΠΟΛ 1055/2003 και που εφάρμοσε ο έλεγχος, προκειμένου να υπολογίσει την αξία της κάθε μετοχής που κληρονόμησε,
2. Το τεκμήριο της διάταξης του άρθρου 3 παρ.3 του Ν.2961/2001 περί ύπαρξης στην κληρονομιά τιμήματος από την εκποίηση αντικειμένου που ανήκε στον κληρονομούμενο είναι μαχητό και δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο.
3. Ο κληρονομούμενος ανάλωσε όσο ζούσε το ποσό από την πώληση των μετοχών, καθώς στο χρονικό διάστημα (20 μήνες) από την πώληση των μετοχών μέχρι τον θάνατό του (17-06-2017) είχε προβεί στις δαπάνες που φαίνονται στον παρακάτω πίνακα:

Δόση στεγαστικού δανείου Εθνικής Τράπεζας (20 μήνες Χ400,00)	8.000,00€
Μηνιαία κάλυψη δαπανημάτων οικίας στο	4.000,00€

Παγκράτι (20 μήνες Χ200,00)	
Μηνιαία κάλυψη δαπανημάτων οικίας στην Επανομή (20 μήνες Χ40,00)	800,00€
Μηνιαία κάλυψη δαπανημάτων οικίας στην Θεσ/νίκη (20 μήνες Χ 750,00)	15.000,00€
Κόστος επισκέψεων στην Ελβετία (20 μήνες Χ 1000,00)	20.000,00€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	50.000,00€
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΦΕΙΛΕΣ ΣΤΗΝ ΕΦΟΡΙΑ	15.822,71€
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΟΦΕΙΛΕΣ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ ΜΟΝ. ΕΠΕ	12.926,33€
ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΗ ΟΙΚΙΑΣ ΣΤΗΝ ΑΝΔΡΟ	20.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	126.549,00€

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§2 του ΚΦΔ : 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν

εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 την 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 αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία

Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «*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 το άρθρο 65 του ΚΦΔ «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στο άρθρο **3§3** «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του **N 2961/2001** ορίζεται ότι:

«.....1. Στο φόρο υποβάλλεται:

.....3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία.

Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος...»

Επειδή στην ΠΟΛ.1256/21.12.1999 (Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του Ν.2753/1999) "Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις" ορίζεται ότι: «Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 έχει

καθιερωθεί τεκμήριο μαχητό ότι στην κληρονομιά περιλαμβάνονται οι τίτλοι και οι αξίες των οποίων ο αποβιώσας εισέπραξε τα εισοδήματα ή πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου έτος, καθώς και το τίμημα από την εκποίηση από τον κληρονομούμενο κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήθηκε μέσα στην τελευταία προ του θανάτου τριετία, προκειμένου για κινητό περιουσιακό στοιχείο ή μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, προκειμένου για ακίνητο περιουσιακό στοιχείο.

Ήδη, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2753/1999, προκειμένου να εκλείψουν τόσο οι αμφισβητήσεις, όσο και οι προσπάθειες καταστρατήγησης της πιο πάνω διάταξης, ρυθμίζεται ρητά ποιο είναι το αντικείμενο φορολογίας στις περιπτώσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 και συγκεκριμένα:

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού, ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρείες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν. 2961/2001, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε παρ' αυτώ και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιάα περιουσία το τίμημα εκ της υπ' αυτού εκποίησης ακινήτων, αν ο κληρονομούμενος τα εκποίησε εντός της τελευταίας προ του θανάτου του πενταετίας (ΣΤΕ 3241/1990).

Επειδή, η διάταξη του άρ.3 παρ.3 του Ν. 2961/2001 περί κληρονομιών, θέλησε να διασφαλίσει τα δικαιώματα του Δημοσίου από τους φορολογούμενους οι οποίοι με μεταβιβάσεις λίγα χρόνια προ του θανάτου εκποιούσαν κινητή ή ακίνητη περιουσία, είτε προς τους κληρονόμους, για να αποφύγουν το μεγάλο φορολογικό συντελεστή, είτε προς τρίτους, για να καρπωθούν οι κληρονόμοι ή προσφιλή πρόσωπα τα τιμήματα αφορολόγητα (ΝΣΚ 775/1984).

Επειδή, περαιτέρω, από την ίδια ως άνω διάταξη συνάγεται κατά τεκμήριο νόμου, ότι αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο στο φόρο και το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την εκποίηση ακινήτων κατά την αμέσως προηγούμενη πενταετία προ του θανάτου του. Σχετικά με την ως άνω διάταξη η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την ημερομηνία και το τίμημα της εκποίησης, ενώ ο κληρονόμος μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (Κώδικας Φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, Ι. Φωτόπουλος, σελ.94).

Επειδή, το σχετικό τίμημα από την πώληση ακινήτου λίγο πριν το θάνατο του κληρονομούμενου αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς (ΣΤΕ 265/1989).

Επειδή, εν προκειμένω με την ΠΟΛ. 1122/5-11-2004 κοινοποιήθηκε η 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και με την οποία διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«...Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. 2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και:

άρθρο 3 παρ. 3: *Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.*

.....

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την 502/2000 απόφαση του ΣΤΕ «..από τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/1973, η οποία επιτρέπει την δια παντός νομίμου μέσου απόδειξη περί του ότι το τίμημα πωλήσεως ακινήτου υπό του κληρονομηθέντος δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομιά κατά το καθιερούμενο υπό της εν λόγω διατάξεως τεκμήριο, συνάγεται ότι τούτο δύναται να αποδειχθή όχι μόνον εξ εγγράφων αποδεικνυόντων αμέσως την ανάλωση του τιμήματος, αλλά και εκ γεγονότων εκ της εκτιμήσεως των οποίων, βάσει των κανόνων της λογικής και της κοινής πείρας, συνάγεται συμπέρασμα ότι το ποσό του τιμήματος ή μέρος αυτού αναλώθηκε και δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομιά.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά

σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος αναγνώρισε μόνο εκείνες τις δαπάνες που αποδεδειγμένα αφορούσαν ή πραγματοποιήθηκαν από την κληρονομούμενο.

Επειδή στις **17/11/2015** ο κληρονομούμενος εκποίησε 2.000 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας αντί συνολικού τιμήματος 88.000,00€ σύμφωνα με το από 17-11-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών (αρ. πρωτ. /9-12-2015) μεταξύ του(πωλητής) και Σ.Μ. (αγοραστή).

Επειδή στις **14/12/2016** ο κληρονομούμενος εκποίησε 1750 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας αντί συνολικού τιμήματος 77.000,00€ σύμφωνα με το υπ' αρ. 336/14-12-2016 συμβόλαιο πώλησης μετοχών της συμβολαιογράφου, μεταξύ του (πωλητής) και Ν.Χ. αγοραστή).

Επειδή στις **14/12/2016** ο κληρονομούμενος εκποίησε 250 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας αντί συνολικού τιμήματος 11.000,00€ σύμφωνα με το υπ' αρ. /14-12-2016 συμβόλαιο πώλησης μετοχών της συμβολαιογράφου, μεταξύ του (πωλητής) και Χ.Β. αγοραστή).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τους ισχυρισμούς της πλην των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2015, 2016 και των πληρωμών των βεβαιωμένων οφειλών στη Δ.Ο.Υ., τόσο των ατομικών, όσο και της μονοπρόσωπης ΕΠΕ, στην οποία ήταν μοναδικός εταίρος ο κληρονομούμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να στοιχειοθετούν τον τρόπο που αναλώθηκαν τα συγκεκριμένα ποσά που εισπράχθηκαν από την πώληση των μετοχών που κληρονόμησε. Για παράδειγμα, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού, στον οποίον κατατέθηκαν τα ποσά από την πώληση των επίμαχων μετοχών. Από την ανάλυση των κινήσεων του λογαριασμού αυτού θα μπορούσε να διαπιστωθεί από τη φορολογική αρχή το ποσό που αναλώθηκε και σε ποιες δαπάνες αναλώθηκε. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα

αναφέρεται γενικά και αόριστα σε δαπάνες πολυτελούς διαβίωσης, πληρωμής μισθωμάτων, ανακαίνισης κτιρίων, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία και σε εξόφληση βεβαιωμένων οφειλών στην εφορία που θα μπορούσαν να καλυφθούν μόνο από τα δηλωμένα εισοδήματά του, χωρίς τη χρήση του τιμήματος της εκποίησης των μετοχών.

Για τους παραπάνω λόγους:

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της αρ./22-12-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τον προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ./22-12-2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Σύνολο φόρου που αναλογεί	51.451,68€	51.451,68€
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν	10.272,26€	10.272,26€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	41.179,42€	41.179,42€

Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	20.589,71€	20.589,71€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	61.769,13€	61.769,13€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του αρ. 53 του ΚΦΔ

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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