



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-02-2023

Αριθμός Απόφασης: 299

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.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 (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 του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά : α) της αριθμ./**14-09-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2021, β) του υπ' αρ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και γ) της υπ' αρ./05-08-2022 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **8.372,94€**, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού **4.186,47€**, τόκοι αρθ. 53 ν. 4174/2013 ύψους **733,47€**, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **13.292,88€**

Στις 20/03/2021 απεβίωσε η, ΑΦΜ, καταλίποντας ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους, σύμφωνα με το πιστοποιητικό εγγύτερων συγγενών, τον ανηψιό της,, ΑΦΜ και τον ανηψιό της, ΑΦΜ

Σε προγενέστερο χρονικό διάστημα είχαν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. οι κάτωθι δηλώσεις μεταβίβασης αιτία πώλησης ακινήτων που ανήκαν στη θανούσα και ειδικότερα:

- η υπ' αριθμ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση στον με ΑΦΜ διαμερίσματος (Ε3) εμβαδού 49 τ.μ. στον 5^ο όροφο και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 8,13/1000 εξ αδιαίρετου του κτιρίου Δ', ενός συγκροτήματος συνολικά πέντε (5) πολυκατοικιών που είναι κτισμένες σε οικόπεδο συνολικής έκτασης 4.030,81 τ.μ. που βρίσκεται στον στη συνοικία, με τίμημα 13.000,00€ και αντικειμενική αξία 26.342,40€, με πωλητή

- την με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ./2-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας τον, δυνάμει του με αρ./1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου
- η υπ' αριθμ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση στον με ΑΦΜ, του διαμερίσματος (Ε4) εμβαδού 76,10 τ.μ. στον 5^ο όροφο και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 12,63/1000 εξ αδιαιρέτου του κτιρίου Δ' ενός συγκροτήματος συνολικά πέντε (5) πολυκατοικιών που είναι κτισμένες σε οικόπεδο συνολικής έκτασης 4.030,81 τ.μ. που βρίσκεται στον στη συνοικία, με τίμημα 20.000,00€ και αντικειμενική αξία 42.126,36€, με πωλητή την με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ./2-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας τον με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ./1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου
 - η υπ' αριθμ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση στον με ΑΦΜ του διαμερίσματος ημιυπόγειου (Α) εμβαδού 57,87 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 79,86/1000 εξ αδιαιρέτου της πολυκατοικίας που είναι κτισμένη σε οικόπεδο έκτασης 210 τ.μ. που βρίσκεται στον επί της οδού, με τίμημα 10.000,00€ και αντικειμενική αξία 37.499,76€. Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ./2-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας τον με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ./1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου.
 - η υπ' αριθμ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση του (σε ποσοστό 50%) οικοπέδου 126,32 τ.μ. στον στο Ο.Τ. και στη διασταύρωση των οδών με τίμημα 8.000,00€ και αντικειμενική αξία 22.690,31€ (11.345,16€ το 50%), στον με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ./2-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας την με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ./1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου
 - η υπ' αριθμ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση ισόγειας κατοικίας εμβαδού 92,35 τ.μ. κτισμένη επί οικοπέδου έκτασης 123,08 τ.μ. που βρίσκεται στον στο Ο.Τ. επί της οδού στη συνοικία, με τίμημα 30.000,00€ και αντικειμενική αξία 75.014,62€ στον

- με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ. /2-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας την με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ. /1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου
- η υπ' αριθμ. /2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την πώληση οικοπέδου έκτασης 213,87 τ.μ. στον της κτηματικής περιφέρειας Δ.Ε. Δήμου και επί δημοτικής οδού πλάτους 8,00 μέτρων, με τίμημα 10.000,00€ και αντικειμενική αξία 19.995,69€, στον με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ. /21-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας την με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ. /1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου
 - η υπ' αριθμ. /2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την μεταβίβαση ισόγειας οικοδομής εμβαδού 44,90 τ.μ. σε οικόπεδο 48 τ.μ. που βρίσκεται στον στο Ο.Τ. και στη διασταύρωση των οδών με τίμημα 8.000,00€ και αντικειμενική αξία 32.863,99€ στον με ΑΦΜ Η πώληση έγινε με το υπ' αριθμ. /21-10-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου με πληρεξούσιο της πωλήτριας στην με ΑΦΜ, δυνάμει του με αρ. /1-9-2020 πληρεξουσίου της ως άνω συμβολαιογράφου

Επιπρόσθετα, στις 02/10/2020 με συμβολαιογραφικό έγγραφο με αριθμό στο οποίο πληρεξούσιος της πωλήτριας με ΑΦΜ για την πώληση, ήταν ο με ΑΦΜ, μεταβιβάστηκαν αιτία πώλησης στον ΑΦΜ, τα εξής:

- A) η φιλή κυριότητα ενός διαμερίσματος (Δ3) εμβαδού 49 τ.μ. στον 4^ο όροφο αντί ποσού 11.000,00€ και αντικειμενική αξία 23.618,88€ (9/10 X 998,40€ αντικ. αξία)
- B) η φιλή κυριότητα μίας υπόγειας αποθήκης **(Υ6) 11,15 τμ** αντί ποσού 300,00€ και αντικειμενική αξία 963,36€ (9/10 X 1.070,40€ αντικ. αξία).

Στη συνέχεια και μετά το θάνατο της πωλήτριας – κατατέθηκε η υπ' αριθμ. /2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς για τη λήψη της πλήρους κυριότητας εκ μέρους του με υπόλοιπο ενεργητικού το ποσό των 2.624,32€

Στις 02/10/2020, επίσης με συμβολαιογραφικό έγγραφο με αρ., στο οποίο πληρεξούσιος της πωλήτριας με ΑΦΜ για την πώληση,

ήταν ο με ΑΦΜ, μεταβιβάστηκαν αιτία πώλησης στη ΑΦΜ τα εξής:

Α) η φιλή κυριότητα ενός διαμερίσματος (Γ3) εμβαδού 49 τ.μ. στον 3^ο όροφο αντί ποσού 10.000,00€ και αντικειμενική αξία 22.461,48€ (9/10 X 24.957,20€ αντικ. αξία)

Β) η φιλή κυριότητα μίας υπόγειας αποθήκης (Υ6) 11,15 τ.μ. αντί ποσού 300,00€ και αντικειμενική αξία 963,36€ (9/10 X 1.070,40€ αντικ. αξία).

Στη συνέχεια και μετά το θάνατο της πωλήτριας – κατατέθηκε η υπ' αριθμ./2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς για τη λήψη της πλήρους κυριότητας εκ μέρους τηςμε υπόλοιπο ενεργητικού το ποσό των 2.602,76€.

Το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την πώληση των παραπάνω ακινήτων (02/10/2020) και τον θάνατο της πωλήτριας (20/03/2021) είναι πέντε μήνες και είκοσι ημέρες.

Η συνολική αξία (αντικειμενική) των ως άνω πωληθέντων ακινήτων ανήλθε στο ποσό των :

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	Περιγραφή	Επιφάνεια	Αξία πώλησης	Αντικειμενική αξία
Πώληση στον	διαμέρισμα Ε3	49 τμ	13.000,00 €	26.342,40€
Πώληση στον	διαμέρισμα Ε4	76,10 τμ	20.000,00€	42.126,36€
πώληση σε	διαμέρισμα Δ3	49 τμ	11.000,00€	25.244,80€
πώληση σε	αποθήκη Υ7	10,4 τμ	300,00€	998,40€
πώληση σε	διαμέρισμα Γ3	49 τμ	10.000,00€	24.957,20€
πώληση σε	αποθήκη Υ6	11,15 τμ	300,00€	1.070,40€
πώληση στον	οικόπεδο	126,32 τμ	8.000,00€	11.345,16€
πώληση στον	ισογ. Κατοικία	92,35 τμ	30.000,00€	75.014,62€
Πώληση στον	οικόπεδο	213,87 τμ	10.000,00€	19.995,69€
πώληση στον	οικοδομή ισογ	44,90 τμ	8.000,00€	32.863,99€
πώληση στον	διαμέρισμα Α	57,87 τμ	10.000,00€	37.499,76€
Σύνολο			120.600,00€	297.458,78€

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν .../14/02/2022 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου και διενεργήθηκε έλεγχος. Στα πλαίσια αυτού, θεωρήθηκε ως περιουσιακό στοιχείο της κληρονομιάς η αντικειμενική αξία των πωληθέντων ακινήτων, ήτοι το ποσό των 297.458,78€, συντάχθηκαν οι από 14/09/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών Ν. 2961/2001 για τους δύο εξ αδιαθέτου κληρονόμους και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμόν ΠΕΠ/14-09-2022 και/14-09-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για τον αντιστοίχως.

	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Διαφορά αξίας
A Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	0,00€	148.729,39€	148.729,39€
B Απαλλαγές (αφορολόγητο κατηγ. Β')		-30.000,00€	-30.000,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,00€	118.729,39€	118.729,39€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3634/2008 (κατηγορία Β')	8.372,94€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	0,00€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	8.372,94€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	4.186,94
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.292,88€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Το τεκμήριο της διάταξης του άρ.3 παρ.3 του Ν.2961/2001 περί ύπαρξης στην κληρονομιά τμήματος από την εκποίηση αντικειμένου που ανήκε στον κληρονομούμενο είναι μαχητό και δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο.
2. Δεν υφίστανται χρηματικά διαθέσιμα σε κάποιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα στο όνομα της θανούσης
3. Υπάρχει κενό νόμου αναφορικά με την επανα-επιβολή φόρου σε ακίνητα φορολογουμένου που απεβίωσε και είχαν ήδη πωληθεί σε συγγενικά του πρόσωπα που κατέστησαν κληρονόμοι λόγω μη ύπαρξης διαθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 Ν. 4174/2013 : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Βάσει των ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά εκτελεστών πράξεων της διοίκησης. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλονται το υπ' αριθμ. .../2002 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η υπ' αριθμ./05-08-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, πράξεις οι οποίες στερούνται εκτελεστότητας, ασκείται απαραδέκτως.

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 κληρονομουμένου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

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 αναίτιολόγητα 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29 παρ. 3 Ν. 2961/2001 « 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 με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, 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), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητριές, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

....

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 Β'

Κλιμάκια	Συντελεστής	Φόρος	Φορολογητέα	Φόρος

(σε ευρώ)	κλιμακίου	κλιμακίου	περιουσία	που αναλογεί
	(%)	(σε ευρώ)	(σε ευρώ)	(σε ευρώ)
30.000	—	—	30.000	—
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1814 ΑΚ : «Στη δεύτερη τάξη καλούνται μαζί οι γονείς του κληρονομούμενου, οι αδελφοί, καθώς και τέκνα και εγγονοί αδελφών που έχουν πεθάνει πριν απ' αυτόν. Οι γονείς και οι αδελφοί κληρονομούν κατ' ισομοιρία και τα τέκνα ή οι εγγονοί αδελφών που έχουν πεθάνει πριν από τον κληρονομούμενο κληρονομούν κατά ρίζες. Τα τέκνα αδελφού του κληρονομούμενου που έχει πεθάνει πριν απ' αυτόν αποκλείουν τους εγγονούς της ίδιας ρίζας.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, 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 Ν.4174/2013 «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 **Ν 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 οποιοσδήποτε 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 οποιεσδήποτε 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:

α) Ως τίμημα από την εκποίηση ακινήτου θεωρείται η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της εκποίησης αυτού, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ίσχυε - κατά το χρόνο εκποίησης - το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ή η αξία του ακινήτου, όπως οριστικά προσδιορίστηκε από την αρμόδια για τη φορολογία της μεταβίβασης Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του φόρου αυτού, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν ίσχυε - κατά το χρόνο εκποίησης - το αντικειμενικό σύστημα. Αν το αναγραφόμενο στο συμβολαιογραφικό έγγραφο της μεταβίβασης τίμημα είναι μεγαλύτερο από την κατά τα ανωτέρω αξία, για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 λαμβάνεται υπόψη αυτό το αναγραφόμενο τίμημα...».

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' αυτό και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιά 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 κληρονομία.

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.

Επειδή, έξι περίπου μήνες (5 μήνες και είκοσι ημέρες) πριν αποβιώσει η κληρονομούμενη, μεταβίβασε αιτία πώλησης μέρος των ακινήτων της, εν μέρει κατά πλήρη κυριότητα στον προσφεύγοντα, και στον έτερο ανηψιό της,, -οι οποίοι βάσει του πιστοποιητικού πλησιεστέρων συγγενών είναι οι μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της - και εν μέρει κατά ψιλή κυριότητα στα μικρανήψια της και

Επειδή, η κληρονομούμενη εκποίησε έντεκα ακίνητα συνολικής αντικειμενικής αξίας 297.458,78€, το έτος 2020, ήτοι εντός της πενταετίας που ορίζει ο νόμος (αρ. 3§3 του ν. 2961/2001), συνάγεται ότι το αντίτιμο (αντικειμενική αξία στην προκειμένη περίπτωση) από την εκποίηση, εφόσον δεν έχει αναλωθεί, θεωρείται κι αυτό ως ενεργητικό της περιουσίας της κληρονομούμενης και ως εκ τούτου οι κληρονόμοι πρέπει να φορολογηθούν γι' αυτό κατά την κληρονομική τους μερίδα, ασχέτως αν φορολογήθηκαν ως αγοραστές κατά την αγορά των ακινήτων.

Επειδή ο προσφεύγων δηλώνει άγνοια για την τύχη του τιμήματος της αγοροπωλησίας και συνεπώς αδυνατεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό του, ότι πιθανώς η κληρονομούμενη δαπάνησε το ποσό που εισέπραξε από τις πωλήσεις των ακινήτων της, με το σκεπτικό ότι αυτό δεν βρέθηκε μετά τον θάνατό της.

Επειδή, βάσει των φορολογικών δηλώσεων της κληρονομούμενης τα δηλωθέντα εισοδήματά της για την τελευταία πενταετία ανέρχονταν κατά μέσο όρο σε άνω των 26.000,00€ ετησίως, όπως προκύπτει από τα εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος ετών 2016-2020, γεγονός που υποδεικνύει ότι η θανούσα είχε μια οικονομική άνεση, ώστε να μη χρειάζεται να βιοπορίζεται από τα χρήματα που απέκτησε από την πώληση των ακινήτων της στους μετέπειτα κληρονόμους της.

Επειδή, η ανάλωση ενός τόσο μεγάλου ποσού σε χρονικό διάστημα ενός έτους, χωρίς να υπάρχουν στοιχεία περί δαπανών ή επενδύσεων την κληρονομούμενης δεν δικαιολογείται με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

Για τους παραπάνω λόγους:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της αρ./2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

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

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	8.372,94€	8.372,94€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	4.186,47€	4.186,47€
Τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013	733,47€	733,47€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.292,88€	13.292,88€

Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Θα επανυπολογιστούν μέχρι την καταβολή των ποσών φόρου.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.