



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 21.03.2024  
αριθμός απόφασης 759

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 06.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., οδός ....., αριθ. ...., κατά: α) της από 03.11.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) της με αριθ. ..../03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., γ) του με αριθ. ..../29.09.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και δ) της με αριθ. ..../22.09.2023 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 06.12.2023 έκθεση απόψεων επί της ανωτέρω ενδικοφανούς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθ. φακέλου Θ- .... /2018, αριθ. δηλ. .... /2018), με χρονολογία φορολογίας 17.01.2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 36.489,02 ευρώ, πλέον τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ΚΦΔ ποσού 16.416,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 52.905,43 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 03.11.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας του θανόντος ....., με ΑΦΜ ....., ο οποίος απεβίωσε την ..... Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ. .... /01.08.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμους σε όλη την περιουσία του α) τον ....., ήδη προσφεύγοντα, και β) την ..... με ΑΦΜ .....

#### Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, οι κληρονόμοι υπέβαλαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, την υπ' αριθ. .... /2019 αρχική και συμπληρωματική κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπου ο προσφεύγων δήλωσε ως κληρονομιαία περιουσία τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας και προσδιορισθείσας από τον έλεγχο αξίας των δηλωθέντων ακινήτων, επιπλέον προστέθηκαν σε αυτήν περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είχαν δηλωθεί από τους κληρονόμους (καταθέσεις, ακίνητα, τίμημα από πώληση περιουσιακών στοιχείων μέσα στην τελευταία πενταετία), προσδιορίστηκε η αξία επίπλων-σκευών και αφαιρέθηκε το αναλογούν παθητικό όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Ποσοστό εξ αδιαιρέτου ½ του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης με αριθμό κυκλοφορίας ..... μάρκας-τύπου ..... με αριθμό πλαισίου ..... και με ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας .....	200,00	2.000,00	1.800,00
2	Την πλήρη κυριότητα ενός οικοπέδου εκτάσεως 77 τ.μ. που βρίσκεται στο με αριθμό ..... Ο.Τ. της Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... της Περιφερειακής Ενότητας ..... της Περιφέρειας	42.040,00 7.681,21	42.040,00 7.681,21	0,00 0,00

	....., στην πλατεία ....., επί της οδού ..... , συνορεύει γύρω με πλατεία ..... και με ακίνητα αγνώστων ιδιοκτητών. Με το επ' αυτού ισόγειο κατάστημα εμβαδού 73,50 τ.μ. Αριθμός αδείας .....			
3	Την πλήρη κυριότητα ενός αυτοτελές και διηρημένου διαμερίσματος του 1 <sup>ου</sup> ορόφου, πάνω από τον ισόγειο όροφο που καταλαμβάνει ολόκληρο τον όροφο αυτό, έχει προσόψεις επί της πλατείας ..... και της οδού ....., εμβαδού καθαρών 92,83 τ.μ. με μια αυθαιρεσία κλείσιμο εξώστη εμβαδού 4,75 τ.μ. η οποία τακτοποιήθηκε σύμφωνα με τον ν.4178/2013, συνολικού εμβαδού 97,58 τ.μ. με ποσοστό εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο ίσο με 20/100 εξ αδιαιρέτου, μιας πολυώροφης οικοδομής κτισμένης σε ένα οικόπεδο εκτάσεως 119 τ.μ. που βρίσκεται στο ..... Ο.Τ. της Δημ. .... της Δημ. Εν. .... του Δήμου ....., της Περ. .... της Περ. .... και επί της Πλατείας ..... και επί της οδού ..... Αριθμός αδείας ...../.....	83.116,00	106.703,73	23.587,73
4	Καταθέσεις όψεως (10.320,60/2)	—	5.160,30	5.160,30
5	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εμβαδού 350 τ.μ. στην οδό ..... με ..... άνευ κτίσματος στο ..... (11.680,20/2)	—	5.840,10	5.840,10
6	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου στο ..... 1.020,00 τ.μ., εκτός ΓΠΣ, μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, τυφλό (229,50/2)	—	114,75	114,75
7	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου στο ..... 1.500,00 τ.μ., εκτός ΓΠΣ, μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, τυφλό (337,50/2)	—	168,75	168,75
8	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου τιμήματος από την πώληση ακινήτου στην ..... με το υπ' αριθμ. ..../..... συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... (92.095,30/2)	—	46.047,65	46.047,65
9	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου τιμήματος από την πώληση ακινήτου στην ..... με το υπ' αριθμ. ..../..... συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... (96.281,45/2)	—	48.140,73	48.140,73
	Συνολική αξία	133.037,21	263.897,22	130.860,01
	Μείον Παθητικό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	23.671,39	32.138,60	8.467,21
	Υπόλοιπο μερίδας	109.365,82	231.758,61	122.392,79
	Έπιπλα και σκεύη	4.171,87	5.214,16	1.042,29
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>113.537,69</b>	<b>236.972,78</b>	<b>123.435,09</b>

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, η αξία της φορολογητέας κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε 236.972,78 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας 113.537,69 ευρώ), επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. εξωτικός) Φορολογητέα αξία: 236.972,78 ευρώ 6.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο) 66.000,00 ευρώ X 20% = 13.200,00 ευρώ	
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

164.972,78 X 30% = 49.491,83 ευρώ	62.691,83
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης	26.202,81
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	36.489,02
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ΚΦΔ	16.416,41
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>52.905,43</b>

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Όσον αφορά την αξία του κληρονομιαίου επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, με αριθμό κυκλοφορίας ..... μάρκας-τύπου ....., το δηλωθέν ποσό των 400,00 ευρώ αντιστοιχεί πλήρως στην αξία του οχήματος κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου καθώς πρόκειται για όχημα περίπου εικοσαετίας, με κακή συντήρηση, το οποίο είχε πολλά λειτουργικά και μηχανικά προβλήματα και για μεγάλο χρονικό διάστημα πριν το θάνατο του διαθέτη βρισκόταν ακινητοποιημένο διότι απαιτούσε τεράστιο κόστος επισκευής. Ο έλεγχος εκτίμησε την αξία του αυτοκινήτου στο ποσό των 4.000,00 ευρώ, με επικαλούμενο κριτήριο «ιστοσελίδες μεταχειρισμένων αυτοκινήτων», το οποίο είναι εξωπραγματικό. Αν λάβει κάποιος υπόψη του τον «Πίνακα Συντελεστών Απομείωσης Αξίας Μεταχειρισμένων Επιβατικών Αυτοκινήτων» της ΑΑΔΕ η αξία του εν λόγω οχήματος θα είχε μειωθεί κατά 72% ήδη μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, ενώ μετά την πάροδο είκοσι ετών η απομείωση θα υπερέβαινε το 85%, αν αναλογιστεί κανείς την επιβάρυνση των διανυθέντων χιλιομέτρων αλλά και την έλλειψη συντήρησης. Άλλωστε κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας οχήματα 20ετίας και μάλιστα παλαιάς τεχνολογίας έχουν μηδαμινή αξία. Η αιτιολογία του ελέγχου είναι εσφαλμένη και αόριστη.
- Αναφορικά με την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του διαμερίσματος 1<sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 97,58 τ.μ. επί της πλατείας ....., δεν προκύπτει σαφώς εάν αντιστοιχεί στο χρόνο θανάτου ή στο χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου. Θα ήταν εξαιρετικά επαχθές να υπολογιστεί φόρος κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου παρά το γεγονός ότι η δήλωσή του τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής Διοίκησης ήδη κατά το έτος θανάτου. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο θα τον εξομοίωνε με τον αμελή φορολογούμενο που παραλείπει πλήρως να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς ενώ ο ίδιος προέβη άμεσα και με πάσα επιμέλεια στην υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες από μέρους του τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα επίδικα ακίνητα, προκύπτει ότι η αξία των ακινήτων είναι σημαντικά μικρότερη από αυτή που ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Κατά τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, εκείνος στον οποίο επήχθη κληρονομιαία ακίνητη περιουσία δύναται να ασκήσει, ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου, προσφυγή προκειμένου να αμφισβητήσει την προκαθορισμένη (αντικειμενική) αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και να ζητήσει να προσδιορισθεί η αξία αυτών στο ύψος της αγοραίας αξίας τους.
- Η Φορολογική Διοίκηση συμπεριέλαβε στην κληρονομιαία περιουσία το τίμημα που εισέπραξε ο θανών κατά το έτος 2013 από την πώληση δύο ακινήτων στην ..... Το ποσό που εισπράχθηκε ήταν εύλογο αν αναλογιστεί κανείς την ανύπαρκτη ζήτηση ακινήτων ειδικά στην επαρχία καθώς και την γενικότερη έλλειψη ρευστότητας. Το ποσό που εισπράχθηκε αναλώθηκε από τον θανόντα μέχρι και τον θάνατό του καθώς είχε υπέρογκες φορολογικές υποχρεώσεις και γενικότερες οφειλές. Περαιτέρω ο θανών έπασχε από νεοπλασία πνεύμονα και ήδη είχαν εμφανιστεί ηπατικές μεταστάσεις, ως εκ τούτου υπεβάλετο σε υπέρογκες δαπάνες που συνίσταντο σε νοσήλια, εξέταστρα, φάρμακα, ειδική

διατροφή, μετακινήσεις προς τα θεραπευτήρια κ.α. Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής είναι δεδομένο ότι το ποσό του τμήματος αναλώθηκε και δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομιά. Ο κληρονομούμενος είχε στην κατοχή του έναν ατομικό λογαριασμό (με αριθ. ....) στην τράπεζα ..... με υπόλοιπο την 17.01.2018 ποσό 10.320,60 ευρώ, ωστόσο μεγάλο μέρος του ποσού αυτού εκλάπη, είναι λοιπόν εμφανές ότι επεβλήθη σε βάρος του φόρος κληρονομιάς δύο φορές για την ίδια αιτία και μάλιστα για ποσό που ουδέποτε περιελήφθη στην κληρονομιαία περιουσία. Αόριστη η αιτιολογία του ελέγχου, με την οποία απέρριψε ως αναπόδεικτο τον ισχυρισμό του περί ανάλωσης του εισπραχθέντος τμήματος από τις πωλήσεις ακινήτων. Μάλιστα ο έλεγχος ουδόλως εξέτασε συνδυαστικά το όποιο ενδεχόμενο υπόλοιπο τμήματος από τις πωλήσεις να συμπεριλαμβάνεται στο υπόλοιπο που είχε ο κληρονομούμενος κατά την ημερομηνία του θανάτου του στον ατομικό λογαριασμό του (.....) ύψους 10.320,60 ευρώ. Άλλωστε μεγάλο μέρος του ως άνω ποσού εκλάπη, και συγκεκριμένα ποσό 8.000,00 ευρώ, όπως αυτό βεβαιώνεται από την υπ' αριθμό ..... /26.06.2018 βεβαίωση της Διεύθυνσης Ασφαλείας ..... μετά από μήνυση που κατατέθηκε. Συνεπώς είναι εξαιρετικά επαχθές να επιβάλλεται σε βάρος του φόρος κληρονομιάς για ποσό που εκλάπη και μάλιστα κατά τρόπο που για το ποσό αυτό επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς για δεύτερη φορά κατά τα ανωτέρω.

- Αναφορικά με τα ευρισκόμενα στο Δήμο ..... ακίνητα με ΑΤΑΚ .....(οικόπεδο), ..... και ..... (αγροτεμάχια) επιφυλάσσεται να επανέλθει με τροποποιητικές δηλώσεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ. Ειδικότερα για τα αγροτεμάχια, τα οποία όπως προκύπτει από το επικαλούμενο έγγραφο του Δήμου .....«βρίσκονται σε αχαρτογράφητη περιοχή του Δήμου .....», ενώ για το σύνολο των ακινήτων ουδέποτε υπήρξε τίτλος ιδιοκτησίας όπως προκύπτει από το αντίγραφο πιστοποιητικού μερίδας του Υποθηκοφυλακείου ..... Ειδικότερα, όσον αφορά το οικόπεδο, ο θανών είχε διαβεβαιώσει τους κληρονόμους ότι είχε προβεί σε δωρεά προς το Δήμο ..... και για το λόγο αυτό δεν προέβησαν σε δήλωση φόρου κληρονομιάς, θεωρώντας ότι δεν ανήκε πλέον στην κληρονομιαία περιουσία. Ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό με το επιχείρημα ότι δήθεν ο κληρονομούμενος είχε την υποχρέωση να μεταγράψει τίτλους κτήσης στο αρμόδιο υποθηκοφυλακείο και αγνόησε το γεγονός ότι ο θανών ουδέποτε απέκτησε κυριότητα στα ως άνω ακίνητα. Συνεπώς ουδόλως επρόκειτο για τίτλους κτήσης που απλά δεν μεταγράφηκαν, τουναντίον πρόκειται για ακίνητα στα οποία ο θανών ουδέποτε απέκτησε κυριότητα και για το λόγο αυτό οι κληρονόμοι δεν τα συμπεριέλαβαν στην οικεία δήλωσή τους.
- Όσον αφορά το παθητικό της κληρονομιάς, ο έλεγχος εσφαλμένα και αυθαίρετα αφαιρεί ποσά από τις οφειλές του θανόντος προς την φορολογική διοίκηση. Ειδικότερα η δήλωση φόρου κληρονομιάς και οι ακόλουθες πράξεις συνετάγησαν με βάση τα ποσά των οφειλών που αναγράφονται στην υπ' αριθμόν ...../2018 βεβαίωση του τμήματος Δικαστικού της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς. Ωστόσο, χωρίς περαιτέρω αιτιολόγηση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τα οφειλόμενα ποσά είναι λιγότερα από τα αναγραφόμενα στην ως άνω βεβαίωση. Είναι άλλωστε εξαιρετικά επαχθές, πέντε έτη μετά την σύνταξη απογραφής να αμφισβητείται από την ίδια την φορολογική διοίκηση έγγραφο προερχόμενο από την ίδια, συνεπώς ο έλεγχος πρέπει να αφαιρέσει το ποσό που αντιστοιχεί στη μερίδα του, ήτοι ποσό 269.091,57 ευρώ. Περαιτέρω, ο θανών την 31.03.2015 αποδέχθηκε στις Σέρρες τρεις συναλλαγματικές ποσού 80.000 ευρώ η καθεμία που εκδόθηκαν από τον ..... Για τις ανωτέρω συναλλαγματικές εκδόθηκε η υπ' αριθμόν ...../2019 Διαταγή Πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., ως εκ τούτου αιτείται να συμπεριληφθεί στο παθητικό της κληρονομιάς το ποσό των 235.000,00 ευρώ που αποτελεί το επιδικασθέν

με τη διαταγή πληρωμής ποσό. Ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του με την αιτιολογία ότι έχει ασκηθεί ανακοπή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .... /07.02.2020 απόφαση από το Μονομελές Πρωτοδικείου ..... και ακύρωσε την υπ' αριθμ. .... /30.04.2019 διαταγή πληρωμής. Ωστόσο ο έλεγχος αποκρύπτει ότι ασκήθηκε έφεση από τον αντιδίκιο και μάλιστα επιδόθηκε η με αριθμ. ΓΑΚ/ΕΑΚ/ΕΤΟΣ ..... /2022 κλήση του αντιδίκου μας περί επανάληψης της συζήτησης της υπ' αριθμ. .... /2020 έφεσής του κατά ημών και κατά της υπ' αριθμ. .... /2020 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... Τέλος σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2961/2001 από την αξία της κληρονομιάς αιτείται να εκπέσουν τα έξοδα δημοσίευσης διαθήκης 89,00 ευρώ, έκδοσης κληρονομητηρίου 204,00 ευρώ και διενέργειας απογραφής κληρονομιάς 16.315,68 ευρώ, για τα οποία προσκομίζει σχετικά έγγραφα.

- Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι πρέπει να επιβληθούν σε βάρος του τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις του άρθρου 58, καθώς το ορθό είναι να εφαρμοστεί το άρθρο 54.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται α) η από 03.11.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) το με αριθ. .... /29.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και γ) η με αριθ. .... /22.09.2023 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

*«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης*

*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

*2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:*

*α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.*

*β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί*

φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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**, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. ....

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 κληρονομιά. 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** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω νόμου που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

**«Α. Αγοραία αξία**

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

**Β. Αντικειμενική αξία**

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιόζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο



στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο. ....».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **21** του ως άνω νόμου:

**«Έκπτωση χρεών**

**1.** Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ` αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται:

**A) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:**

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

**B) Η οφειλή από προίκα του κληρονομουμένου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου. ....**

**Γ) Τα χρέη του κληρονομουμένου 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 κληρονομουμένου.**

**Δ) Τα χρέη από νοσήλεια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομουμένου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.**

**2.** Χρέη του κληρονομουμένου 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 ίδιου νόμου:

**«Εκπτώση βαρών**

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 κληρονομίας. β) Τα έξοδα της δίκης για την κήρυξη του κληρονομούμενου ως αφάντου, 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 κληρονομία. δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών. 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3842/2010, σχετικά με την κατάταξη φορολογουμένων και τις φορολογικές κλίμακες, ορίζονται τα εξής:

**«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 μητρίες, 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 Γ**

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000,00	-	-	6.000,00	-
66.000,00	20	13.200,00	72.000,00	13.200,00
195.000,00	30	58.500,00	267.000,00	71.700,00
Υπερβάλλον	40			

.....

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α) και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3155/ 1955 (ΦΕΚ 63 Α). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ΚΦΔ (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

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 άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«Βάρος απόδειξης

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**, κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ....../19.07.2023 (αριθ. εισ. πρωτ. ....../21.07.2023) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../01.08.2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (λόγω αρμοδιότητας) προκειμένου για τον έλεγχο της φορολογίας κτήσης περιουσίας αιτίας θανάτου του κληρονομούμενου ..... του .....με ΑΦΜ ..... από τους κληρονόμους του ..... με ΑΦΜ ..... (εξωτικός) και ..... με ΑΦΜ ..... (εξωτική). Ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα στους κληρονόμους τις υπ' αριθμ. πρωτ. ....../01.08.2023 και ....../01.08.2023 γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 του ν.4987/2022, καθώς και τα υπ' αριθμ. πρωτ. ....../08.08.2023, ....../08.08.2023, ....../22.08.2023 και ....../22.08.2023 αιτήματα παροχής πληροφοριών. Κατόπιν διενέργειας ελέγχου των υποβληθεισών δηλώσεων (αρχικής και συμπληρωματικής), την διερεύνηση τυχόν προγενέστερων δωρεών καθώς και τυχόν οφειλών του κληρονομούμενου, των τραπεζών ..... για τυχόν τήρηση λογαριασμών, αναζητήθηκαν τίτλοι κτήσης ακινήτων από τους συμβολαιογράφους ..... στο ..... για έλεγχο υποβληθεισών δηλώσεων τυχόν περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στις διατάξεις των νόμων περί νομιμοποίησης ή τακτοποίησης αυθαίρετων κατασκευών ή προσθηκών του κληρονομούμενου, στη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων προκειμένου για αναζήτηση χρηματοοικονομικών λογαριασμών που προέρχονται από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές

αρχές, στα ..... Α.Ε. για αναζήτηση τυχόν μερίδας επενδυτή στο σύστημα άυλων τίτλων, στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, στο Υποθηκοφυλακείο ....., στην ..... του Δήμου ....., στην Υπηρεσία ..... και στο Πρωτοδικείο ....., όπου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η αξία του επιβατικού ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας ..... μάρκας - τύπου ..... με αριθμό πλαισίου ..... και με ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας 2.09.1999, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 4.000 ευρώ αντί της δηλωθείσης αξίας των 400,00 ευρώ.
- Με την με αριθ. πρωτ. .... /09.08.2023 επιστολή της Τράπεζας ..... εστάλησαν τα στοιχεία ατομικού λογαριασμού που είχε στην κατοχή του ο κληρονομούμενος με υπόλοιπο κατά την ημερομηνία θανάτου ύψους 10.320,60 ευρώ, τον οποίο οι κληρονόμοι δεν είχαν συμπεριλάβει στη δήλωση. Το ανωτέρω χρηματικό ποσό κληρονομούν, βάσει της από 30 Ιουλίου 2009 ιδιόγραφης διαθήκης, εξ αδιαιρέτου σε ποσοστό 50% έκαστος κληρονόμος
- Αναφορικά με το υπ' αριθμ. .... ακίνητο (του ως άνω πίνακα περιγραφής των αντικειμένων φορολογίας) ελέγχθηκε το φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας της κατοικίας (έντυπο 1) που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθμ. .... /2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς και διαπιστώθηκαν διαφορές. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με το υπ' αριθμ. .... /..... συμβόλαιο γονικής παροχής της συμβολαιογράφου ..... που αποτελεί τον τίτλο κτήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου προκύπτει ότι αυτό καταλαμβάνει ολόκληρο τον όροφο της οικοδομής και έχει 2 προσόψεις επί της ..... και της οδού ..... Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .... /2018 έκθεση απογραφής της συμβολαιογράφου ..... - ..... το συγκεκριμένο ακίνητο έχει χρήση γραφείου με ενοικιαστή τη Νομαρχιακή Διοικούσα Επιτροπή Νομού ..... της Νέας Δημοκρατίας (.....) με ΑΦΜ ..... Η μίσθωση του ακινήτου στον ανωτέρω εκμισθωτή με χρήση γραφείου προκύπτει και από την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2016 που έχει υποβληθεί από τον θανόντα. Ειδικότερα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του ακινήτου σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1149/1994 στο ποσό των 106.703,73 ευρώ με το φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας επαγγελματικής στέγης (έντυπο 2) συνολικού εμβαδού 97,58 τ.μ. με συντελεστή πρόσοψης 1,08 που αντιστοιχεί σε επαγγελματική στέγη που έχει πρόσοψη σε δρόμο και πλατεία. Η διαφορά ελέγχου - δήλωσης ανέρχεται σε 23.587,73 ευρώ (106.703,73 - 83.116,00 = 23.587,73).
- Όσον αφορά το παθητικό της κληρονομιάς, ο έλεγχος αποδέχθηκε την δηλωθείσα αξία των εξόδων κηδείας ύψους 1.500,00 ευρώ, ενώ αναζήτησε το ύψος των οφειλών του θανόντος στη Δ.Ο.Υ. (Φ.Α.Π. ετών 2011, 2012, 2013 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018) όπου προέκυψε ύψος παθητικού 277.775,30 ευρώ αντί της δηλωθέντος ποσού των 292.762,96 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 14.987,66 ευρώ. Η ανωτέρω διαφορά προέρχεται από την αφαίρεση τόκων από την ημερομηνία θανάτου μέχρι την εξόφληση των χρεών από τους κληρονόμους του. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.2961/2001 το παθητικό εκπίπτει αναλογικά από τη μερίδα εκάστου κληρονόμου, εν προκειμένω το ποσοστό μερίδας επί του συνόλου της περιουσίας βάσει ελέγχου ανέρχεται σε 11,57% για τον προσφεύγοντα (263.897,22/2.280.119,63), ήτοι παθητικό βάσει ελέγχου 32.138,60 ευρώ, και σε 88,43% για την ..... (2.016.222,41/2.280.119,63), ήτοι παθητικό βάσει ελέγχου 245.636,70 ευρώ.
- Επίσης, προέκυψε από τον έλεγχο μη υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς για τα κάτωθι ακίνητα: α) οικόπεδο εμβαδού 350 τ.μ. άνευ κτίσματος στην οδό ..... στο Ο.Τ.

.....στο δημοτικό διαμέρισμα ..... του Δήμου ..... του νομού ..... (ΑΤΑΚ .....), η αξία του οποίου προσδιορίστηκε σε 11.680,20 ευρώ, β) αγροτεμάχιο εμβαδού 1.500,00 τ.μ. στη θέση ..... στο δημοτικό διαμέρισμα ..... του Δήμου ..... του νομού ..... (ΑΤΑΚ .....), η αξία του οποίου προσδιορίστηκε σε 337,50 ευρώ και γ) αγροτεμάχιο εμβαδού 1.020,00 τ.μ. στη θέση ..... στο δημοτικό διαμέρισμα ..... του Δήμου ..... του νομού ..... (ΑΤΑΚ .....), η αξία του οποίου προσδιορίστηκε σε 229,50 ευρώ. Τα ανωτέρω ακίνητα κληρονομούν, βάσει της από 30 Ιουλίου 2009 ιδióγραφης διαθήκης, εξ αδιαιρέτου σε ποσοστό 50% έκαστος κληρονόμος.

- Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν συμπεριλήφθη στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας το τίμημα από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων και συγκεκριμένα πωλήσεις ακινήτων κατά την τελευταία προ του θανάτου πενταετία και συγκεκριμένα: α) από την πώληση ενός διαμερίσματος τρίτου (Γ) ορόφου υπέρ του ισογείου ορόφου καθαρού εμβαδού 85,20 τ.μ. και ημιυπαίθριο χώρο 6,62 τ.μ., το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή στο Δήμο ..... της Περιφερειακής Ενότητας ..... εντός του ..... Ο.Τ. επί της οδού ....., αριθ. .... και συμμετέχει στο όλο οικόπεδο με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 20%. Η αντικειμενική αξία του ανωτέρω ακινήτου ανέρχονταν σε 92.095,30 ευρώ ενώ σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο με αριθ. .... /27.08.2013 συμβόλαιο το εισπραχθέν τίμημα των 25.000,00 ευρώ καταβλήθηκε με μετρητά πριν την υπογραφή του συμβολαίου, και β) από την πώληση ενός διαμερίσματος τέταρτου (Δ) ορόφου υπέρ του ισογείου ορόφου καθαρού εμβαδού 85,20 τ.μ. και ημιυπαίθριο χώρο 6,62 τ.μ., το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή στο Δήμο ..... της Περιφερειακής Ενότητας ..... εντός του 294 Ο.Τ. επί της οδού ....., αριθ. .... και συμμετέχει στο όλο οικόπεδο με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 20%. Η αντικειμενική αξία του ανωτέρω ακινήτου ανέρχονταν σε 96.281,45 ευρώ ενώ σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο με αριθ. .... /27.08.2013 συμβόλαιο το εισπραχθέν τίμημα των 25.000,00 ευρώ καταβλήθηκε με μετρητά πριν την υπογραφή του συμβολαίου. Σημειώνεται ότι ο κληρονομούμενος είχε συμπεριλάβει στην με αρ. καταχώρησης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 ποσό 50.000,00 ευρώ στον κωδικό 781 του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές» και επιπλέον είχε υποβάλει την με αριθ. .... δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) προκειμένου να δηλώσει την διαγραφή τους με αιτιολογία «πώληση ακινήτου». Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ. 1256/21.12.1999 & ΠΟΛ. 1122/05.11.2004, ως τίμημα από την εκποίηση ακινήτου θεωρείται η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο εκποίησης αυτού, ήτοι το συνολικό ποσό των 188.376,75 ευρώ (92.095,30 + 96.281,45), το οποίο αποτελεί αντικείμενο της κληρονομιάς. Το ανωτέρω ποσό κληρονομούν, βάσει της από 30 Ιουλίου 2009 ιδióγραφης διαθήκης, εξ αδιαιρέτου σε ποσοστό 50% έκαστος κληρονόμος.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Συνολική αξία ενεργητικού	133.037,21	263.897,22	130.860,01
Μείον Παθητικό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	23.671,39	32.138,60	8.467,21
Υπόλοιπο μερίδας	109.365,82	231.758,61	122.392,79
Έπιπλα και σκεύη	4.171,87	5.214,16	1.042,29
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>113.537,69</b>	<b>236.972,78</b>	<b>123.435,09</b>

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ. ....../29.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον με αριθ. ....../4679267 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ. ....../20.10.2023 απόψεις-αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες ωστόσο κατόπιν σχετικής αξιολόγησης από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές.

Κατόπιν προσδιορισμού της φορολογητέας κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος από τον έλεγχο σε 236.972,78 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας 113.537,69 ευρώ), προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος, επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. εξωτικός) Φορολογητέα αξία: 236.972,78 ευρώ 6.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο) 66.000,00 ευρώ X 20% = 13.200,00 ευρώ 164.972,78 X 30% = 49.491,83 ευρώ	62.691,83
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης	26.202,81
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	36.489,02
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ΚΦΔ	16.416,41
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>52.905,43</b>

**Επειδή**, ως προς τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς, σχετικά με τον προσδιορισμό της κληρονομιαίας μερίδας του από τον έλεγχο, λεκτέα τα εξής:

- Όσον αφορά την αξία του επίδικου επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 25) αυτή προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα κρατούντα στην αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και ειδικότερα κατόπιν έρευνας στο διαδίκτυο σε ιστοσελίδες πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (.....) για αυτοκίνητα με τα ίδια χαρακτηριστικά (ίδια μάρκα, μοντέλο και παλαιότητα), σύμφωνα με την οποία κατά την ημερομηνία θανάτου η αξία του ανερχόταν σε 4.000,00 ευρώ, αντί του δηλωθέντος ποσού των 400,00 ευρώ. Όσον αφορά τον προσκομισθέν από τον προσφεύγοντα «πίνακα συντελεστών απομείωσης αξίας μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων», αυτός αφορά στον υπολογισμό τεκμηρίου κατοχής επιβατικού ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτου προκειμένου για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στην φορολογία κληρονομιών. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του υπό κρίση αυτοκινήτου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.
- Όσον αφορά το ακίνητο - διαμέρισμα 1<sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 97,58 τ.μ. επί της ..... και οδού ....., ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1149/1994 στο ποσό των 106.703,73 ευρώ με το φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας επαγγελματικής στέγης (έντυπο 2) συνολικού εμβαδού 97,58 τ.μ. με συντελεστή πρόσοψης 1,08 που αντιστοιχεί σε επαγγελματική στέγη που έχει πρόσοψη σε δρόμο και πλατεία. Η διαφορά ελέγχου - δήλωσης ανέρχεται σε ύψος 23.587,73 ευρώ (106.703,73 - 83.116,00 = 23.587,73). Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2961/2001 και της ΠΟΛ. 1079/2004, προκειμένου για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της

φορολογικής υποχρέωσης, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ίδιου νόμου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του υπό κρίση ακινήτου αντιστοιχεί στο χρόνο θανάτου, τούτο άλλωστε προκύπτει σαφώς από την οικεία έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία χρόνος φορολογίας είναι η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι η 17<sup>η</sup>.01.2018, καθώς και από τα συνημμένα φύλλα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων όπου αναγράφεται ως έτος φορολογίας το έτος 2018, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος. Σε κάθε περίπτωση, η αξία των κληρονομιών ακινήτων προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 ενώ η αξία των ακινήτων για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4223/2013.

- Όσον αφορά το εισπραχθέν τίμημα που εισέπραξε ο αποβιώσας την τελευταία πενταετία πριν το θάνατό του από την πώληση δύο ακινήτων στην ..... και συγκεκριμένα την 27<sup>η</sup>.08.2013, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2961/2001 θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία (εξ αδιαιρέτου με ποσοστό 50% σε έκαστο κληρονόμο), ενώ ως τίμημα από την εκποίηση ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία αυτού εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβάστικό συμβόλαιο. Ωστόσο, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Εν προκειμένω, ο κληρονομούμενος το έτος 2013 εκποίησε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία: α) ένα διαμέρισμα τρίτου (Γ) ορόφου υπέρ του ισογείου ορόφου καθαρού εμβαδού 85,20 τ.μ. και ημιυπαίθριο χώρο 6,62 τ.μ., το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή στο Δήμο ....., αντικειμενικής αξίας 92.095,30 ευρώ ενώ σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο με αριθ. ....../27.08.2013 συμβόλαιο το εισπραχθέν τίμημα των 25.000,00 ευρώ καταβλήθηκε με μετρητά πριν την υπογραφή του συμβολαίου, και β) ένα διαμέρισμα τέταρτου (Δ) ορόφου υπέρ του ισογείου ορόφου καθαρού εμβαδού 85,20 τ.μ. και ημιυπαίθριο χώρο 6,62 τ.μ., το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή στο Δήμο ....., αντικειμενικής αξίας 96.281,45 ευρώ ενώ σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο με αριθ. ....../27.08.2013 συμβόλαιο το εισπραχθέν τίμημα των 25.000,00 ευρώ καταβλήθηκε με μετρητά πριν την υπογραφή του συμβολαίου. Το συνολικό ποσό της αντικειμενικής αξίας των ανωτέρω ακινήτων που μεταβιβάστηκαν εντός της προηγούμενης του θανάτου του κληρονομούμενου πενταετίας, συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στην αξία της κληρονομικής μερίδας εκάστου κληρονόμου σε ποσοστό 50%, ενώ ο προσφεύγων ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, αν και επικαλέστηκε αόριστα ανάλωση του υπό κρίση ποσού δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα υπό κρίση ποσά αναλώθηκαν (ενδεικτικά αποδείξεις φαρμακευτικής αγωγής, νοσηλίων κ.λπ.) πλην μιας απόδειξης παροχής υπηρεσιών από κλινική για ..... ύψους 400,00 ευρώ, δαπάνη μικρής αξίας η οποία θα μπορούσε να είχε καλυφθεί από λοιπά εισοδήματα που διέθετε ο κληρονομούμενος (όπως αυτό άλλωστε προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2013-2017) ως εκ τούτου ορθά ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα υπό κρίση ποσά στην κληρονομιαία περιουσία του προσφεύγοντος.
- Όσον αφορά τον ατομικό λογαριασμό που τηρούσε ο θανών στην Τράπεζα ..... με υπόλοιπο κατά την ημερομηνία θανάτου του 10.320,60 ευρώ, ορθώς συμπεριλήφθηκε στην κληρονομιαία μερίδα του προσφεύγοντος σε ποσοστό 50% ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, καθώς η ως άνω τράπεζα με την αριθ. πρωτ. ....../09.08.2023 απαντητική επιστολή της (αριθ. εισ. πρωτ. ....../11.08.2023) ενημέρωσε την αρμόδια φορολογική αρχή για την ύπαρξη του συγκεκριμένου λογαριασμού (με αριθ. .......) και για το υπόλοιπό του

κατά την ημερομηνία θανάτου. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μέρος του ποσού αυτού και συγκεκριμένα 8.000,00 ευρώ εκλάπησαν σε μεταγενέστερο του θανάτου χρόνο, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθώς σε κάθε περίπτωση χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης είναι η χρονολογία θανάτου. Επιπλέον όσον αφορά την συσχέτιση του τραπεζικού λογαριασμού με το τίμημα από την εκποίηση των ανωτέρω ακινήτων, το οποίο σύμφωνα με τα συμβόλαια μεταβίβασης καταβλήθηκε σε μετρητά, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο σχετικός ισχυρισμός του και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

- Όσον αφορά τα ακίνητα που βρίσκονται στο Δήμο ..... και δεν είχαν δηλωθεί από τους κληρονόμους, ορθώς ο έλεγχος τα συμπεριέλαβε στην κληρονομιαία περιουσία καθώς τα συγκεκριμένα ακίνητα περιλαμβάνονταν στην υποβληθείσα από τον κληρονομούμενο δήλωση στοιχείων ακινήτων που είχε στην κατοχή του την 01.01.2018. Οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι για τα συγκεκριμένα ακίνητα δεν υπήρξε τίτλος ιδιοκτησίας σύμφωνα με το αντίγραφο πιστοποιητικού μερίδας του Υποθηκοφυλακείου ....., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος καθώς ο αποκτών το ακίνητο με συμβόλαιο οφείλει μεριμνήσει για την μεταγραφή/καταχώριση του συμβολαίου στο υποθηκοφυλακείο και να λάβει πιστοποιητικό. Σε κάθε περίπτωση η μη καταγραφή του τίτλου ιδιοκτησίας στο πιστοποιητικό μερίδας του Υποθηκοφυλακείου δεν αποτελεί απόδειξη μη ύπαρξης του τίτλου ιδιοκτησίας.
- Όσον αφορά τον υπολογισμό του παθητικού της κληρονομιάς από τον έλεγχο αναφέρουμε τα κάτωθι: α) ορθώς ο έλεγχος περιέλαβε το ποσό της ανεξόφλητης οφειλής την ημέρα θανάτου του κληρονομούμενου καθώς και τους ληξιπρόθεσμους μέχρι την ημερομηνία αυτή τόκους ή άλλης μορφής ταμειακές επιβαρύνσεις. Εν προκειμένω λανθασμένα οι κληρονόμοι είχαν συμπεριλάβει στο παθητικό την κύρια οφειλή και τους τόκους μέχρι την 24<sup>η</sup>.10.2018 και όχι κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, καθώς οι τόκοι για το διάστημα από την ημερομηνία θανάτου μέχρι την ως άνω ημερομηνία βαρύνουν τους κληρονόμους. β) σχετικά με το χρέος του κληρονομούμενου από συναλλαγματικές, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 66-67) ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το αίτημα των κληρονόμων να συμπεριληφθεί στο παθητικό της κληρονομιάς σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ..../2019 προσκομισθείσα διαταγή πληρωμής, διότι δεν αποδείχθηκε ότι αποτελεί βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίσταται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, καθώς αφενός δεν προκύπτει η αιτία της οφειλής και αφετέρου υπάρχει και μεταγενέστερη δικαστική απόφαση η οποία εκδόθηκε κατόπιν ασκήσεως ανακοπής από τους κληρονόμους (μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων) η οποία ακυρώνει την ως άνω διαταγή πληρωμής γ) Τέλος, αναφορικά με τα έξοδα δημοσίευσης διαθήκης και απογραφής της κληρονομιάς, τα οποία οι κληρονόμοι ζητούν να συμπεριληφθούν στο παθητικό, αυτά δεν δύναται να συμπεριληφθούν καθώς δεν δηλώθηκαν από τους κληρονόμους στις υποβληθείσες από μέρους τους δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

**Επειδή, με τα διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:**

**«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής**

**1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου,**



διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφητηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

....

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

**Επειδή, σύμφωνα με τα διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ:**

«Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) 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%) και ανέρχεται σε ποσοστό 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, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ως κάτωθι:**

«ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 , εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

2. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα.

...

**Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)**

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση

των οφειλών. Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3).

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών. ....

Στις φορολογίες κεφαλαίου [πλην του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), για τον οποίο υπάρχει ρητή πρόβλεψη στο άρθρο 54B του Κ.Φ.Δ.], όπου προβλέπεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου αποτελεί η επόμενη ημέρα της λήξης της προθεσμίας καταβολής της κάθε δόσης. ....».

**Επειδή**, ακολούθως με την ΠΟΛ.1119/22.06.2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«... Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).

Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις των διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100 ευρώ). Για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 59 σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, δηλαδή το 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. Για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή ποσό που ισούται με το ποσό του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια. Ως βάση υπολογισμού για την επιβολή του προστίμου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα και τις τροποποιητικές που έχουν τυχόν υποβληθεί.

**Επειδή**, με την κρινόμενη πράξη ορθώς υπολογίστηκαν και επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο περί ανακριβούς δήλωσης και τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ, και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν νόμω αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 03.11.2023 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η κρινόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., οδός ....., αριθ. ...., και την επικύρωση της με αριθ. .... /03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με χρονολογία φορολογίας την 17.01.2018.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	113.537,69	236.972,28	123.434,59
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	26.202,81	62.691,83	36.489,02
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		36.489,02	36.489,02
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκοι		16.416,41	16.416,41
<b>Συνολικό ποσό για βεβαίωση</b>	<b>26.202,81</b>	<b>79.108,24</b>	<b>52.905,43</b>

(Ως η με αριθ. .... /03.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ**  
**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**  
**ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
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.