



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/4/2021

Αριθμός απόφασης 1478

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/10/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 37.820,66€, πλέον 37.960,59 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των: α) από 11/2/2004 ιδιόγραφης διαθήκης που δημοσιεύθηκε την 11/2/2004 με αριθ. πρακτικού δημοσίευσης του Πρωτοδικείου/2013 και β) από 23.10.2012, υπ' αριθ./2012 δημόσιας διαθήκης της συμβολαιογράφου, η οποία δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο, με αριθ. πρακτικού δημοσίευσης/2013, η αποβιώσασα την 29-12-2012, στην, χήρα, εγκατέστησε μοναδικούς κληρονόμους της: **α)** Τον του, **β)** Τη του, **γ)** την προσφεύγουσα και **δ)** την

Οι ως άνω αναφερόμενοι κληρονόμοι προέβησαν ο καθένας χωριστά, ενώπιον της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στην υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς ως εκ διαθήκης κληρονόμοι της αποβιώσασας.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αρ./2014 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ/12) και δήλωσε το ακίνητο που της κατέλειπε η κληρονομούμενη, ήτοι, το ½ εξ αδιαίρετου διαμερίσματος επιφάνειας 160,00 τ.μ., υπό στοιχ. 2α του δευτέρου ορόφου πολυκατοικίας, η οποία ευρίσκεται εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου και επί των οδών, αριθ. και, κτισμένης σε οικοπέδο εκτάσεως επιφάνειας 313,25 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαίρετου επί του οικοπέδου 84/1000 και πρόσοψη στην οδό και, αντικειμενικής αξίας 99.542,52€, πλέον επίπλων και σκευών 3.318,08 €, μείον του δηλωθέντος παθητικού, 750,00 €, ήτοι κληρονομική μερίδα 102.110,60 €, επί της οποίας βεβαιώθηκε φόρος, ανερχόμενος στο ποσόν των 22.233,18 €.

Με τις υπ. αρ./2019 και/2020 (τροποποίηση) εντολές ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν 2961/2001 στην κληρονομιά περιουσία της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Από την επισκόπηση του κειμένου των δύο δημοσιευμένων διαθηκών με διαθήκιδα την , σε συνδυασμό και με τις δηλώσεις της Ε9 των πέντε τελευταίων ετών προ του θανάτου της, διαπιστώθηκε ότι με την από 11/02/2004 ιδιόγραφη Διαθήκη με αριθμό πρακτικού δημοσίευσης/2013 του Μονομελούς Πρωτοδικείου , η διαθήκιδα κατέλειπε, μεταξύ άλλων, και το κάτωθι περιουσιακό στοιχείο, ήτοι το με αριθμό πέντε άλφα μικρό (5α) διαμέρισμα του πέμπτου (Ε') επί των οδών και επιφάνειας 104,00 τ.μ και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου πενήντα έξι χιλιοστά (56/1000).

Το ως άνω ακίνητο, αν και περιλαμβάνετο στην ως άνω διαθήκη, δεν συμπεριελήφθηκε σε δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα. Από τις δηλώσεις Ε9 της θανούσας, των πέντε τελευταίων προ του θανάτου της ετών, αλλά και τις αντίστοιχες δηλώσεις της φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι το ακίνητο, αυτό είχε ήδη μεταβιβασθεί, λόγω πώλησης από την κληρονομούμενη, **πριν από το θάνατο της**. Στη διάθεση του ελέγχου, τέθηκε το σχετικό αγοραπωλητήριο συμβόλαιο με αριθ. /2011 της Συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ο ακριβής χρόνος μεταβίβασης (04-02-2011), η αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου κατά το χρόνο της μεταβίβασης (156.854,88 €), το τίμημα της μεταβίβασης (156.000,00 €), αλλά και ο τρόπος αποπληρωμής του τιμήματος.

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν 2961/2001, ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται **η αντικειμενική αξία** αυτού. Συνεπώς, στην κληρονομαία περιουσία της , πρέπει κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου που θεσπίζεται με την ως άνω διάταξη, να συνυπολογισθεί και η αξία του μεταβιβασθέντος μόλις κατά το προηγούμενο του θανάτου έτος (2011) ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίσθηκε αντικειμενικά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και αποτυπώνεται στο σώμα του ως άνω συμβολαίου **(156.854,88 €)**. Σημειώνεται ότι η αξία αυτή (αντικειμενική) είναι κατά 854,88 € μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στο ως άνω συμβόλαιο τιμήματος, το οποίο ανέρχεται σε 156.000,00 €.

Από την επισκόπηση του κειμένου του ως άνω αγοραπωλητηρίου συμβολαίου, προέκυψε επιπλέον και επακριβώς ο χρόνος και ο τρόπος αποπληρωμής του τιμήματος της αγοραπωλησίας. Σύμφωνα με τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στο ως άνω συμβόλαιο από το συνολικό τίμημα 156.000,00 €:

α) 5.000,00 € κατέβαλε ο αγοραστής και έλαβε η πωλήτρια προκαταβολή πριν τη σύναψη του εν λόγω συμβολαίου σε μετρητά, ενώ, **β)** 151.000,00 € κατέβαλε ο αγοραστής και έλαβε η πωλήτρια ως εξής:

β1) 50.000,00 € με ισόποση τραπεζική επιταγή της τράπεζας με αριθ. που εκδόθηκε στις 4/2/2011 από το υποκ/μα

β2) 50.000,00 € με ισόποση τραπεζική επιταγή της τράπεζας με αριθ. που εκδόθηκε στις 4/2/2011 από το υποκ/μα

β3) 25.000,00 € με ισόποση τραπεζική επιταγή της τράπεζας με αριθ.
..... που εκδόθηκε στις 4/2/2011 από το υποκ/μα
β4) 15.000,00 € με ισόποση τραπεζική επιταγή της τράπεζας με αριθ.
..... που εκδόθηκε στις 4/2/2011 από το υποκ/μα και
β5) 11,000,00 € σε μετρητά ενώπιον της Συμβ/φου κατά τη σύναψη του συμβολαίου.

Ο έλεγχος προκειμένου να οδηγηθεί στην ορθή εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 3 παρ. 3 του ν2961/2001, προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεδομένου και του χρόνου εκποίησης του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου το αμέσως προ του θανάτου της έτος (2011) και ειδικότερα: Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01-01-2011 έως 31-12-2011, προέκυψε ότι η θανούσα, κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο 2011, δήλωσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (συντάξεις) ανερχόμενο σε 22.050,13 € ετησίως (ΚΩΔ. 303) και επιπλέον εισόδημα από την εκμίσθωση των ακινήτων της ανερχόμενο σε 2.400,00 € (ΚΩΔ. 103) ετησίως, χωρίς να δηλώσει δωρεές χρηματικών ποσών προς οποιονδήποτε ή αγορά κάποιου περιουσιακού στοιχείου (όπως ακινήτου ή κινητού μεγάλης αξίας). Επίσης η θανούσα δήλωσε ιδιοκατοίκηση στο διαμέρισμά της στον β' όροφο επί της οδού αριθ., συνολικές δαπάνες για αγορά αγαθών ετησίως 6.454,00 € (ΚΩΔ. 049) και επιπλέον έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης ποσό 1.340,54 € (ΚΩΔ. 051).

Ο έλεγχος, εκτίμησε ότι το δηλωθέν εισόδημά της από συντάξεις - εκμίσθωση ακινήτων κάλυπτε τις ανάγκες της και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το χρηματικό ποσό από την πώληση μέρους της ακίνητης περιουσίας της κληρονομούμενης, κατά το έτος 2011, ύψους 156.854,88 ευρώ υπήρχε στην κληρονομιά και πρέπει να φορολογηθεί (κατ' άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 2961/2001).

Άλλωστε και στο ίδιο το σώμα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, και στον κωδικό 781, η θανούσα έχει αναγράψει το ποσό του τιμήματος που έλαβε για την πώληση στις 04/02/2011 του διαμερίσματος του πέμπτου (Ε) ορόφου επί της οδού (156.000,00€).

Σύμφωνα με τον έλεγχο, τα εισοδήματα της θανούσας επαρκούσαν και για την κάλυψη των ημερομισθίων της οικιακής βοηθού, νυν προσφεύγουσας που απασχολούσε (οικόσιτη οικιακή βοηθός) τα οποία και ανέρχονται σύμφωνα και με την αντίστοιχη δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) σε 5.832,64 € ετησίως.

Ο έλεγχος προχώρησε σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και έλαβε τα ηλεκτρονικά δεδομένα των Τραπεζικών λογαριασμών μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπ. Οικονομικών τόσο της θανούσας όσο και της κληρονόμου αυτής και προσφεύγουσας.

Από τις απαντήσεις των τραπεζών επί του σχετικού αιτήματος της ΙΓ Δ.Ο.Υ. Αθηνών και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για το ως άνω διάστημα στους τραπεζικούς λογαριασμούς της θανούσας της Τράπεζας και της Τράπεζας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

A) Στις 7/2/2011 με αριθ. συναλλαγής μία εκ των δύο τραπεζικών επιταγών, ποσού 50.000,00 €, που αφορούσε την αποπληρωμή μέρους του τιμήματος της αγοραπωλησίας κατατέθηκε στον κοινό λογαριασμό που τηρούσε η θανούσα με την εκ των κληρονόμων στην τράπεζα, με αριθ.

B) Στις 7/2/2011 με αριθ. συναλλαγής κατατέθηκε στον ίδιο ως άνω κοινό λογαριασμό που τηρούσε η θανούσα μαζί με την κληρονόμο και η τραπεζική επιταγή με αριθ. ποσού 25.000,00 €, που παραδόθηκε κατά τη σύναψη του συμβολαίου και αφορά την αποπληρωμή μέρους του τιμήματος.

Γ) Την ίδια ημέρα 7/2/2011 με αριθ. συναλλαγής κατατέθηκε η έτερη τραπεζική επιταγή ποσού 50.000,00 € που αφορούσε την αποπληρωμή μέρους του τιμήματος της αγοραπωλησίας σε άλλον κοινό λογαριασμό που τηρούσε η θανούσα με την εκ των κληρονόμων στην τράπεζα με αριθ. και

Δ) Την ίδια ημέρα 7/2/2011 με αριθ. συναλλαγής κατατέθηκε και η τραπεζική επιταγή ποσού 15.000,00 € με αριθ. που αφορούσε την αποπληρωμή μέρους του τιμήματος της αγοραπωλησίας σε τρίτο κοινό λογαριασμό που τηρούσε η θανούσα με την εκ των κληρονόμων, στην τράπεζα, με αριθ.

Από το σύνολο των ως άνω διαλαμβανομένων, αποδεικνύεται ότι το μεγαλύτερο μέρος του τιμήματος που αφορούσε στην αγοραπωλησία του ακινήτου της κληρονομούμενης (140.000,00 € σε σύνολο τιμήματος 156.000,00 €) πιστώθηκε σε τρεις διαφορετικούς κοινούς λογαριασμούς που τηρούσε η θανούσα με την οικιακή βοηθό της και μετέπειτα εκ διαθήκης κληρονόμο της, η οποία είναι και η μόνη εκ των κληρονόμων που ως συνδικαιούχος είχε και έχει πρόσβαση στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς.

Όσον αφορά δε την περαιτέρω πορεία των χρημάτων αυτών, που αποτελούν και το μεγαλύτερο μέρος του εκ του συμβολαίου τιμήματος, επισημαίνεται από τον έλεγχο ότι κατά την επεξεργασία των στοιχείων που εστάλησαν από τις τράπεζες και αφορούν στις κινήσεις των λογαριασμών της θανούσης διαπιστώθηκε επιπλέον ότι:

Κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (7/2/2011) η θανούσα προέβη στην με αριθ. προθεσμιακή κατάθεση με ημερομηνία έναρξης την 7/2/2011 και λήξης την 8/8/2011 για το ποσό των 50.000,00 €, που προέρχονται από το λογ/μο (αριθ. συναλλαγής) και στην με αριθ. προθεσμιακή κατάθεση με ημερομηνία έναρξης την 7/2/2011 και λήξης την 8/8/2011 για το ποσό των 40.000,00 €, που προέρχονται από το λογ/μο (αριθ. συναλλαγής).

Την 8/8/2011, ημέρα κατά την οποία επήλθε και η λήξη των δύο ως άνω προθεσμιακών καταθέσεων ο μεν κοινός λογαριασμός πιστώνεται με το ποσό της προθεσμιακής με αριθ. ύψους 50.000,00 € (αριθ. συναλλαγής) ο δε κοινός λογαριασμός GR , πιστώνεται αντιστοίχως με το ποσό της προθεσμιακής με αριθ., ύψους 40.000,00 € (.....).

Τα χρήματα δηλαδή που προέρχονται από την πώληση του διαμερίσματος της θανούσας επιστρέφουν και πάλι μετά τη λήξη των προθεσμιακών καταθέσεων στους λογαριασμούς (κοινούς) στους οποίους είχαν και αρχικά κατατεθεί, λογαριασμοί στους οποίους η μοναδική εκ των κληρονόμων που είχε και έχει πρόσβαση είναι η συνδικαιούχος , προσφεύγουσα.

Εν συνεχεία την 12/09/2011 στον κοινό λογαριασμό με αριθ. μεταφέρεται ποσό 10.000,00€ από τον έτερο κοινό λογαριασμό με αριθ. συναλλαγής για τη γενόμενη μεταφορά Μαζί δε με το ποσό των 50.000,00 €, που είχε επιστραφεί στον ως άνω κοινό λογαριασμό (βλ. αμέσως ανωτέρω), συνολικά δηλαδή για ποσό 60.000,00 €, πραγματοποιείται η με αριθ. κοινή προθεσμιακή κατάθεση στο όνομα και των δύο συνδικαιούχων (αριθ. συναλλαγής) με ημερομηνία λήξης την 12/03/2012. Κατά τη λήξη της κοινής προθεσμιακής πιστώνεται εκ νέου ο κοινός λογαριασμός (αριθ. συναλλαγής) με το ποσό των 60.000,00 €, αλλά και με τους τόκους της προθεσμιακής (ποσό 1.334,67 € με αριθ. συναλλαγής).

Την 14/03/2012 πραγματοποιείται νέα προθεσμιακή κατάθεση ποσού 30.000,00 € με ημερομηνία έναρξης την 14/03/2012 και λήξης/κλείσιμο την 14/09/2012, αριθμό προθεσμιακής και λογαριασμό χρέωσης τον κοινό λογαριασμό με αριθ. (αριθ. συναλλαγής). Η προθεσμιακή πραγματοποιείται μεν μόνο στο όνομα της θανούσας, πλην όμως κατά τη λήξη της την 14/09/2012 τα χρήματα (30.000,00 €) επιστρέφουν και πάλι στον κοινό λογαριασμό που η θανούσα τηρούσε με την οικιακή της βοηθό με αριθ. (αριθ. συναλλαγής).

Τέλος, από τον ίδιο ως άνω κοινό λογαριασμό προέρχεται και το ποσό 20.200,00 € της τελευταίας προθεσμιακής κατάθεσης, η οποία μάλιστα είναι κοινή προθεσμιακή στο όνομα και των δύο συνδικαιούχων με αριθ. προθεσμιακής (αριθ. συναλλαγής για την έναρξη της προθεσμιακής) και ημερομηνία λήξης αυτής την 09.04.2013, ημερομηνία μεταγενέστερη του θανάτου της θανούσας, όπου πλέον μόνη δικαιούχος του λογαριασμού απομένει η προσφεύγουσα
.....

Απ' όλες τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, που στηρίζονται αφενός στις δηλώσεις εισοδήματος της θανούσης αφετέρου στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της για το επίμαχο διάστημα 2010-2012, προκύπτει ότι πραγματικός κληρονόμος – δικαιούχος της κτήσης, για την ορθή εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 3 παρ. 3 του ν 2961/2001, είναι η εκ των κληρονόμων, διότι ως συνδικαιούχος των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους κατατέθηκαν ή/και κατέληξαν τα χρήματα από την αγοραπωλησία του διαμερίσματος της θανούσας, είναι η μόνη εκ των κληρονόμων που είχε και εξακολουθεί να έχει πρόσβαση στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς. Είναι άλλωστε αυτή, πρωτίστως ως συνδικαιούχος των λογαριασμών, στους οποίους κατατέθηκε το τίμημα και δευτερευόντως ως εκ της θέσεως της (οικιακή βοηθός που διέμενε με τη θανούσα και την φρόντιζε συνεχώς από το καλοκαίρι του έτους 2007, έως και τον θάνατό της στις 29/12/2012), η μόνη εκ των κληρονόμων που έχει την δικονομική δυνατότητα ανατροπής του τιθέμενου με την ως άνω διάταξη τεκμηρίου.

Ως εκ τούτου η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων της κληρονομίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία βάσει ελέγχου
Το ½ εξ αδιαίρετου από ένα διαμέρισμα –υπό στοιχ. 2α του δευτέρου ορόφου πολυκατοικίας του Δήμου και επί των οδών αριθμός και, 160 τ.μ.	99.542,52 € (αντικειμενικός προσδιορισμός)	99.542,52 € (αντικειμενικός προσδιορισμός)
ΕΠΙΠΛΑ & ΣΚΕΥΗ κατά τεκμήριο 1/30 Χ αξίας του κτίσματος = 1/30 Χ 99.542,52 € = 3.318,08κατά τη δήλωση της κληρονόμου.	3.318,08 €	3.318,08 €
Το τίμημα από την εκποίηση στις 4/2/2011 δυνάμει του με αριθ./2011 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της Συμβ/φου διαμερίσματος 104 τ.μ. του 5ου ορόφου επί των οδών και κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθ. 3 παρ. 3 του Κώδικα Κληρονομιών Δωρεών Γον. Παροχών όπως κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2961/2001.	0,00 €	156.854,88 €
Μείον παθητικό βάσει δήλωσης και ελέγχου	750,00€	750,00€
	102.110,60€	258.965,48€

Για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν το με αρ. Πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 και η με αριθμό/...../2020 αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας στην προσφεύγουσα.

Με την κοινοποίηση των ανωτέρω εγγράφων, τέθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να υποβάλει εγγράφως στην Υπηρεσία τις απόψεις της ως προς τα διαπιστωθέντα.

Η υπέβαλε στην ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών το από 10/07/2020 και με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο – Υπόμνημα με τις απόψεις της, οι οποίες εν μέρει έγιναν δεκτές και από το τίμημα πώλησης του εν λόγω ακινήτου των 156.854,88 €, αφαιρέθηκε ό,τι έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ήτοι το συνολικό ποσό των 30.786,00 € (20.200,00 € + 1.569,51 € + 67,76 €

+ 8,73 € + 8.940,00 €) και ως εκ τούτου η κληρονομική της μερίδα προσδιορίστηκε στο ποσό των **228.179,48€ (258.965,48€ -30.786,00 €)**.

Ο δε αναλογών φόρος, υπολογίστηκε ως κάτωθι:

Κληρονομική μερίδα βάσει δήλωσης	Κληρονομική μερίδα βάσει ελέγχου	Αναλογών φόρος	Φόρος που βεβαιώθηκε	Διαφορά κύριου φόρου
102.110,60 €	228.179,48 €	60.053,84 €	22.233,18 €	37.820,66 €

και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. Εργάστηκε από το θέρος του έτους 2007 μέχρι την 29.12.2012 ως οικιακή βοηθός - οικόσιτο προσωπικό -της κληρονομούμενης, στην οικία της οποίας διέμενε, με συμφωνημένες - πραγματικές - μηνιαίες αποδοχές το ποσόν των 750,00€, όπως η σχέση αυτή απασχόλησής της αποδεικνύεται από τον από 21.8.2019 Λογαριασμό Ασφαλισμένου του ΕΦΚΑ.

Στις καθημερινές συζητήσεις τους με την θανούσα, της είχε εκμυστηρευθεί ότι, ως βαθιά θρησκευόμενη, **είχε βαπτίσει, κατά τη διάρκεια του βίου της, 22 πρόσωπα**, όπως, άλλωστε, εμφανίζεται και από το περιεχόμενο των ανωτέρω διαθηκών. Περαιτέρω, από το κείμενο της δημόσιας διαθήκης της και όχι μόνο από τα όσα αυτή εξέθεσε ενώπιον του ελέγχου, τεκμαίρεται και μάλιστα κατά τρόπο που δεν επιδέχεται αμφισβήτησης, ότι στάθηκε νυχθημερόν κοντά στην κληρονομούμενη έξι (6) χρόνια με τα προβλήματα υγείας που αντιμετώπιζε, την αγαπούσε και την θεωρούσε σαν πραγματική της κόρη, (βλ. δημόσια διαθήκη).

Κατά συνέπεια, αφού αφ' ενός την θεωρούσε σαν πραγματική της θυγατέρα, της είχε απόλυτη εμπιστοσύνη και αφ' ετέρου υπήρξε η μόνη που ήταν διαρκώς στο πλευρό της και κανένα από τα 22 πνευματικά της τέκνα, απεφάσισε αφ' εαυτής να προβεί στην προσθήκη και του δικού της ονόματος, στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς, ώστε να τη συνοδεύει, όποτε επιθυμούσε στο τραπεζικό κατάστημα και να διενεργεί, κατά τη βούλησή της, τραπεζικές πράξεις και συναλλαγές κατά το δοκούν.

Από τον υπ' αριθ. **IBAN** της Τράπεζας, και τα εξαχθέντα αντίγραφα αυτής, προκύπτει ότι, κατά το χρονικό διάστημα από την 26.4.2012 - ημερομηνία κατά την οποία αιτήθηκε από αυτή, η κληρονομούμενη την προσθήκη του ονόματος της στον άνω λογαριασμό - έως την 9.4.2013, έχει προβεί σε αναλήψεις συνολικού ποσού 13.792,76 €, εκ των οποίων, ποσόν € 3.725,00 αντιστοιχεί στα ποσά του μηνιαίου μισθού της και το λοιπό ποσόν € 10.067,76, σε επί μέρους ποσά, τα οποία αναλάμβανε, κατόπιν εντολής της συνδικαιούχου, προκειμένου να τα διαχειριστεί αυτή, όπως επιθυμούσε, διανέμοντας αυτά **στους** αναδεκτούς της, όπως της έλεγε.

Από τον υπ' αριθ. IBAN της άνω Τράπεζας και τα εξαχθέντα αντίγραφα αυτής, προκύπτει ότι, κατά τη χρονική περίοδο, από την 12.9.2011 - ημερομηνία κατά την οποία αιτήθηκε από αυτή, η κληρονομούμενη την προσθήκη του ονόματος της στον άνω λογαριασμό - έως την 3.1.2012, έχει προβεί σε αναλήψεις συνολικού ποσού 20.000,00 €, ποσά, τα οποία αναλάμβανε κατόπιν σχετικής παραγγελίας της συνδικαιούχου του λογαριασμού, για να τα

διαθέσει σύμφωνα με τις επιθυμίες της, κατά τα ανωτέρω.

Συγκεκριμένα, κατά ημερομηνία, πραγματοποιήθηκαν οι εξής κινήσεις:

Την 12.9.2011, συνολικό ποσόν εξ 20.000,00€ (2 X 10.000,00) από την ίδια την κληρονομούμενη, ήτοι ανάληψη ποσού εξ 10.000,00€ και χρέωσης - μεταφοράς σε λογαριασμό, ποσού εξ 10.000,00€.

Την 13/9/2011, 18/10/2011 και 3/1/2012, ανάληψη συνολικού ποσού εξ 20.000,00€ (10.000,00 + 7.000,00 + 3.000,00, αντίστοιχα), από την προσφεύγουσα κατόπιν παραγγελίας της κληρονομούμενης, για να τα διαθέσει αυτή, σύμφωνα με τις επιθυμίες της.

Από τον υπ' αριθ. IBAN της άνω Τράπεζας και τα εξαχθέντα από αυτήν αντίγραφα, προκύπτει ότι, κατά τη χρονική περίοδο, από την 30.1.2012 έως 23.1.2013, είχε προβεί σε αναλήψεις συνολικού ποσού 10.124,00 €, εκ των οποίων, ποσόν 4.124,00€ αντιστοιχεί στα ποσά του μηνιαίου μισθού της και το λοιπό ποσόν 6.000,00€, ποσόν αναληφθέν από αυτήν και πάλι κατόπιν σχετικής εντολής της συνδικαιούχου, προς ελεύθερη αυτής διάθεση οι δε αναλυτικές κινήσεις εμφανίζονται κατά ημερομηνία και κατά ενεργούντα αυτές, στα άνω σχετικά και από τα εξαχθέντα αντίγραφα της άνω Τράπεζας, με ID/30.1.2012,/14.3.2012,/26.4.2012,/30.5.2012,/28.6.2012,/11.7.2012,/9.8.2012,/17.9.2012,/9.10.2012,/14.11.2012,/5.12.2012 και/23.1.2013, προκύπτουν οι σχετικές καταθέσεις εξ 745,00€ εκάστης, συνολικά δε, εξ 8.940,00€, που αφορούν στο εργόσημό της, τα στοιχεία του εργοσήμου, καθώς και τα στοιχεία εργοδότη (κληρονομούμενης).

Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι κατά τη χρονική περίοδο από την 13.9.2011 έως την 9.4.2013, προέβην σε αναλήψεις συνολικού ποσού εξ € 43.916,76, εκ των οποίων, συνολικό ποσόν € 7.849,00 αντιστοιχεί στα ποσά του μηνιαίου μισθού της και το λοιπό συνολικό ποσόν των 36.067,76€, σε ποσόν αναληφθέν από αυτήν όχι για ίδια χρήση, αλλά κατόπιν εντολής της συνδικαιούχου, δι' εαυτήν, κατά τα ανωτέρω, τα δε λοιπά ποσά των επιδίκων λογαριασμών, ανέλαβε η προσωπικώς και πάλιν διά ιδίαν χρήση. Εξ άλλου, εάν η πραγματική βούληση της αποβιώσας ήταν να της «αφήσει» το ποσόν του τιμήματος από την πώληση του ακινήτου της (4.2.2011), θα την είχε εκφράσει διατυπώνοντας αυτήν, με σχετικό όρο, στην από 23/10/2012 δημόσια διαθήκη της.

Στον ισχυρισμό του ελέγχου, ότι «ουδόλως επικαλείται ή αποδεικνύει δωρεές χρηματικών ποσών της θανούσας προς έτερα συγκεκριμένα πρόσωπα για το επίμαχο διάστημα, για τις οποίες άλλωστε θα έπρεπε να έχουν υποβληθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και οι σχετικές δηλώσεις φόρου χρηματικής δωρεάς και να δοθεί ο σχετικός φόρος», απαντά ότι: 1) ουδείς έχει τη δυνατότητα να αποδείξει δωρεές χρηματικών ποσών, όπως μάλιστα, τις πραγματοποιούσε η θανούσα, κάθε φορά προς τα πνευματικά της τέκνα, 2) είναι παράλογο και αδύνατον να καταθέσει ενόρκως κάποιο από αυτά τα πρόσωπα τις γενόμενες επ' ωφελεία του δωρεές, καθώς, αμελλητί θα διωχθεί για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, αφού δεν τις δήλωσε προσηκόντως και 3) ουδεμία φέρει ευθύνη για τη μη υποβολή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. από τους δωρεοδόχους, σχετικών δηλώσεων φόρου χρηματικής δωρεάς και την συνακόλουθη μη απόδοση του σχετικού φόρου από αυτούς.

Ομοίως, αναφορικά με τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι, ως προς «την ανάλωση χρημάτων σύμφωνα με τις επιθυμίες της θανούσας, αν και διαμένουσα μαζί με τη Θανούσα όλο το επίμαχο διάστημα, ουδεμία απόδειξη προσκόμισε στον έλεγχο για τις σχετικές δαπάνες, τις οποίες δεν κατονομάζει στο υπόμνημά της, παραπέμπει στην ανωτέρω απάντησή της, ότι δηλαδή, άπαντα τα ποσά των αναλήψεων, οι οποίες εγένοντο είτε από αυτήν είτε από την ίδια την θανούσα, πλην των ποσών που αντιστοιχούσαν στον μισθό της, η κληρονομουμένη διέθετε κατά το δοκούν στα 22 πνευματικά της τέκνα, όπως αυτή, κάθε φορά, επιθυμούσε..

Β. Σύμφωνα με τους Όρους Προθεσμιακών Καταθέσεων της Τράπεζας, αλλά και όπως ισχύουν στην Τραπεζική Νομοθεσία, «αν η κατάθεση είναι στο όνομα περισσοτέρων από ένα δικαιούχων, τότε θα είναι κοινή και θα διέπεται από τις διατάξεις του Ν. 5638/1932 για τις καταθέσεις σε κοινό λογαριασμό όπως ισχύει, του οποίου χρήση μπορεί να κάνει έκαστος των συνδικαιούχων χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών και σε περίπτωση θανάτου οιονδήποτε των δικαιούχων, η κατάθεση περιέρχεται στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίου τούτων»

Εν προκειμένω, η κληρονομουμένη, αιτήθηκε από την ανωτέρω Τράπεζα την προσθήκη του ονόματος της, την 12.9.2011 στους λογαριασμούς με IBAN και και την 26.4.2012 στον λογαριασμό με IBAN Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ. γ) της παραγρ. 2 του άρθρου 25 του Ν 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) απαλλάσσονται από το φόρο και η μη εφαρμογή αυτού από τον έλεγχο αποτελεί αυθαίρετη εις βάρος της ερμηνεία.

Γ. Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, με τις οποίες ρυθμίζεται το ζήτημα του χρόνου παραγραφής χρήσεων, περιόδων, υποθέσεων και φορολογικών υποχρεώσεων πριν την, κατά περίπτωση, έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ορίζεται ότι «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν... Με τις υπ' αρ. 759/2019 και 716/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης καθώς και την υπ' αρ. 734/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, κατά την οποία η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διακόπτεται με την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, διότι οδηγεί σε επιμήκυνση της παραγραφής και αντίκειται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Συνεπώς, κατά τα ανωτέρω, έχει, εν προκειμένω, επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν 2961/2001:

Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στο ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.

β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.

γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.

δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιεσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.

ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

3. **Οι τίτλοι και οι αξίες**, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε 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 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ γ του ν 2961/2001: γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 63 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης:

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων όπως ισχύει με το άρθρο 53 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ , αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τόκους επί του ποσού φόρου για την χρονική περίοδο από την λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου...(Σχετ. ΠΟΛ 1252/20-11-2015).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η προσθήκη του ονόματος της, την 12.9.2011 στους λογαριασμούς με IBAN και και την 26.4.2012 στον λογαριασμό με IBAN **κοινούς με**

την κληρονομούμενη, και τα χρηματικά ποσά που βρέθηκαν σε αυτούς την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της, υπάγονται στις διατάξεις της περίπτ. γ) της παραγρ. 2 του άρθρου 25 του Ν 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) και απαλλάσσονται από το φόρο, καθόσον αφενός εάν η πραγματική βούληση της αποβιώσασας ήταν να της «αφήσει» το ποσόν του τιμήματος από την πώληση του ακινήτου της (4.2.2011), θα την είχε εκφράσει διατυπώνοντας αυτήν, με σχετικό όρο, στην από 23/10/2012 δημόσια διαθήκη της και αφετέρου το αναληφθέν συνολικό ποσόν των 36.067,76€, πραγματοποιήθηκε όχι για ίδια χρήση, αλλά κατόπιν εντολής της συνδικαιούχου, διά ιδίαν χρήση διανέμοντας αυτό στους 22 αναδόχους της.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν 2961/2001 υπόκεινται σε φόρο 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.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα χρήματα που προήλθαν από την πώληση του διαμερίσματος της θανούσας επεστράφησαν και πάλι μετά τη λήξη των προθεσμιικών καταθέσεων στους λογαριασμούς (κοινούς) στους οποίους είχαν και αρχικά κατατεθεί, λογαριασμοί στους οποίους η μοναδική εκ των κληρονόμων που είχε και έχει πρόσβαση είναι η συνδικαιούχος

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ γ' του Ν 2961/2001 διέπονται οι χρηματικές καταθέσεις σε τράπεζες σε ανοικτό λογαριασμό για υπόλοιπα καταθέσεων την ημερομηνία θανάτου του εκάστοτε διαθέτη, ενώ στην κρινόμενη περίπτωση το αντικείμενο του φόρου είναι το τίμημα από την εκποίηση περιουσιακού στοιχείου, που εισέπραξε η αποβιώσασα, μέσα στο προηγούμενο του θανάτου της έτος, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, που θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά.

Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νομικά αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) **για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση** β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην κρινόμενη περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ α) του άρθρου 102 Ν 2961/2001 καθόσον ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται την 29/12/2012, η δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη την 17/2/2014, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων λήγει την 31/12/2024, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 13/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2020

Διαφορά φόρου	37.820,66€
Πρόστιμο/τόκοι	37.960,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.781,25€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.