



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-07-2021

Αριθμός Απόφασης: 1775

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
7. Το υπ' αριθμ. πρωτ./07-06-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την με αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **37.062,97€**.

Από την Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ./22-1-2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου των υπ' αριθμ./19-03-2019,/23-12-2019 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που αφορούσαν τον αριθμό φακέλου/2018.

Στη Δ.Ο.Υ. υποβλήθηκε η με αρ./23-12-2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς της, η οποία απεβίωσε στις 30-10-2018 από την εκ διαθήκης κληρονόμο της, στην οποία δήλωσε την περιουσία που κατέλιπε σ' αυτήν.

Πλην όμως στις 17-03-2017, με το με αριθμ./2017 συμβόλαιο, του συμβολαιογράφου , η αποβιώσασα είχε πωλήσει, δια της πληρεξουσίας της η οποία ήταν η ίδια η κληρονόμος, ήτοι η, σε τρίτους ακίνητο αξίας, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό υπολογισμού 157.326,10€, σύμφωνα δε με το δηλωθέν τίμημα αξίας 175.000,00€.

Το εν λόγω τίμημα θεώρησε η Δ.Ο.Υ. ότι έπρεπε να συνυπολογισθεί στην αξία της κληρονομηθείσας περιουσίας, η οποία βάσει της δήλωσης ήταν ύψους 494.559,83€. Επιπλέον συνυπολογίστηκε στην πράξη η αξία των επίπλων και σκευών υπολογιζόμενης στην αξία του 1/30 της αξίας των κληρονομιών κτισμάτων (αρ. 12§2 ν. 3091/02, το οποίο αντικαθιστά το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 αρ. 13 ν. 2961/2001), ήτοι το ποσό των 10.314,17€ (309.420,28X1/30=10.314,17)

Ως εκ τούτου από τη Δ.Ο.Υ. εξεδόθη το υπ' αρ .../.../13-3-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς η ταυτάριμη προσωρινή πράξη καταλογισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία εστάλησαν με το υπ' αρ. πρωτ. /21-4-2020 διαβιβαστικό.

Στις 21-10-2020 εξεδόθη έκθεση ελέγχου και η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία εστάλησαν με το με αρ. πρωτ. /26-10-2020 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ.

Ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων περιγράφεται αναλυτικά στην από 21/10/2020 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού αξίας φόρου κληρονομιάς. Η αντιπαράθεση των προσδιορισθέντων αξιών βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου παρουσιάζεται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Διαφορά αξίας
Κατ/μα στον	301.493,33€	301.493,33€	
Αποθήκη στον στο ΟΤ	5.427,61€	5.427,61€	
Αγροτεμάχιο 8.549,50 τμ στη θέση	150.661,15€	150.661,15€	
Αποθήκη επ' αυτού	2.499,34	2.499,34	
1/3 αγρού εκτάσεως 5.283 τμ στη θέση	35.978,40	35.978,40	
ΣΥΝΟΛΟ	496.059,83	496.059,83	
+ οικοσκευή 1/30		10.314,17€	10.314,17€
ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ		1.500,00€	-1.500,00€
Το τίμημα εκποίησης από το με αριθμ. /17 πωλητήριο συμβόλαιο		175.000,00€	175.000,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	496.059,83€	679.874,00€	183.814,17€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	99.474,80€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	62.411,97€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	37.062,83€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	-
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	37.062,83€

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

1. Το τεκμήριο της διάταξης του άρ.3 παρ.3 του Ν.2961/2001 περί ύπαρξης στην κληρονομιά τιμήματος από την εκποίηση αντικειμένου που ανήκε στον κληρονομούμενο είναι μαχητό και δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο.
2. Η κληρονομούμενη προέβη στην πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου προκειμένου αφενός να ανταπεξέλθει σε οφειλές της έναντι της φορολογικής αρχής, καθώς δήλωνε εισοδήματα από ενοίκια τα οποία όμως δεν εισέπραττε και αφετέρου να ικανοποιήσει τις αυξημένες δαπάνες για νοσήλια και ιατρικές θεραπείες.
3. Επιπλέον και όλως επικουρικώς αιτείται να αναγνωριστεί και να εκπέσει της κληρονομιάς περιουσίας το ποσό του τιμήματος των 132.716,48€, που αποδεδειγμένα δαπανήθηκε από τη θεία της σε πληρωμές βεβαιωμένων οφειλών και για κάλυψη εξόδων πρώτης ανάγκης.

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

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

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

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

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

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

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

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

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν. 2961/2001.

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, στο άρθρο 3§3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«.....1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία.

Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

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

Επειδή στην ΠΟΛ.1256/21.12.1999 (Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του Ν.2753/1999) "Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις" ορίζεται ότι: «Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 έχει καθιερωθεί τεκμήριο μαχητό ότι στην κληρονομιά περιλαμβάνονται οι τίτλοι και οι αξίες των οποίων ο αποβιώσας εισέπραξε τα εισοδήματα ή πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου έτος, καθώς και το τίμημα από την εκποίηση από τον κληρονομούμενο κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήθηκε μέσα στην τελευταία προ του θανάτου τριετία, προκειμένου για κινητό περιουσιακό στοιχείο ή μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, προκειμένου για ακίνητο περιουσιακό στοιχείο.

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

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

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν. 2961/2001, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της απόδειξης

του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε παρ' αυτό και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιά περιουσία το τίμημα εκ της υπ' αυτού εκποίησης ακινήτων, αν ο κληρονομούμενος τα εκποίησε εντός της τελευταίας προ του θανάτου του πενταετίας (ΣΤΕ 3241/1990).

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

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

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

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

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

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

.....

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

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

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

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό της ότι η κληρονομούμενη δαπάνησε μεγάλα ποσά (άνω των 35.000,00€) για ιατρικές δαπάνες.

Επειδή τα έξοδα διαβίωσης της κληρονομούμενης που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ανέρχονταν τουλάχιστον σε 15.000,00€, ήταν πολύ εύκολο να καλυφθούν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, που για την τελευταία πενταετία ανέρχονταν κατά μέσο όρο σε 78.489,39€, όπως προκύπτει από τα εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος ετών 2014-2018.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανείσπρακτων μισθωμάτων της κληρονομούμενης δεν αποδεικνύεται, διότι ουδέποτε η κληρονομούμενη κατέθεσε παραστατικά για διεκδικητικές αγωγές για ανείσπρακτα μισθώματα στη Δ.Ο.Υ., ούτε η προσφεύγουσα προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό της.

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ./07-06-2021 συμπληρωματικό υπόμνημά της, η προσφεύγουσα προσκόμισε πρόσθετα στοιχεία, μεταξύ των οποίων 9 φωτοτυπημένες σελίδες με καταστάσεις αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού της Τράπεζας, οι οποίες σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, αποδεικνύουν ότι μέρος του τιμήματος

αναλώθηκε σε εξόφληση λογαριασμών ΔΕΗ, Φυσικό Αέριο και σε βεβαιωμένες οφειλές στην Εφορία.

Επειδή βάσει της κίνησης του λογαριασμού προέκυψαν τα εξής στοιχεία όπως παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία	Περιγραφή	Ποσό
09/03/2017	Υπόλοιπο λογαριασμού πριν την εκποίηση του επίμαχου ακινήτου	131,09€
13/03/2017	Πρώτη δόση του τιμήματος της εκποίησης	30.000,00€
17/03/2017	Δεύτερη δόση του τιμήματος της εκποίησης	145.000,00€
09/03/2017-30/10/2018	Πιστώσεις από άλλες πηγές	14.263,01
28/10/2017	Υπόλοιπο λογαριασμού την ημερομηνία της τελευταίας κίνησης προ του θανάτου της κληρονομούμενης (30/10/2018)	34.717,90€

Συνεπώς το ποσό των χρημάτων που αναλώθηκε για το χρονικό διάστημα 09/03/2017-30/10/2018 ισοδυναμεί με $131,09 + 175.000,00 + 14.263,01 - 34.717,90 = 154.676,20€$

Το ποσό αυτό αναλώθηκε στις κατηγορίες δαπανών που αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	1.910,00 €
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΑΠΟ ΑΤΜ	7.910,00 €
ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΣΩ ΔΙΑΣ	515,00 €
ΕΚΔΟΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	22.758,94 €
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	13.539,22 €
ΠΛΗΡΩΜΗ ΖΕΝΙΘ	1.280,99 €
ΠΛΗΡ ΒΕΒ ΟΦΕΙΛΩΝ	96.336,54 €
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΕΗ	6.706,00 €
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΕΥΑ	231,80 €
ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΠΑ	3.344,43 €
ΠΛΗΡΩΜΗ ΚΙΝΗΤΟΥ	70,21 €
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΖΕΝΙΘ	0,80 €

ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΔΕΗ	4,80 €
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΛΗΡ. ΔΕΥΑ	0,60 €
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΛΗΡ. ΕΠΑ	1,20 €
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΣΤΑΘ ΤΗΛ	58,00 €
ΦΟΡΟΣ ΤΟΚΩΝ	7,67 €
Γενικό άθροισμα	154.676,20 €

Από το ποσό των 154.676,20€ αναγνωρίζεται προς ανάλωση το ποσό που αφορά την εξόφληση λογαριασμών τηλεφωνίας, ΔΕΗ, Φυσικού αερίου, φόρους τόκων και βεβαιωμένες οφειλές, ενώ δεν αναγνωρίζονται προς ανάλωση οι αναλήψεις από την τράπεζα και τα εμβάσματα, καθώς η κατάληξη των ποσών αυτών είναι άγνωστη και δεν αποδεικνύεται η ανάλωση τους.

Ως εκ τούτου το τελικό ποσό προς ανάλωση διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ (13/3/2017- 30/10/2018)	ΠΟΣΟ
Άθροισμα χρεώσεων του λογαριασμού	154.676,20€
Εμβάσματα	-36.298,16€
Αναλήψεις	-10.335,00€
Ποσό που δικαιολογείται προς ανάλωση του τιμήματος της εκποίησης	108.043,04€

Συνεπώς, το τελικό ποσό από το τίμημα της εκποίησης του ακινήτου που λογίζεται ότι ανήκει στην κληρονομική μερίδα κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι την 30/10/2018, είναι : 175.000,00 (ποσό εκποίησης) - 108.043,04 (αναλωθέν ποσό) = 66.956,96€.

Επομένως, η φορολογητέα περιουσία που περιήλθε στην προσφεύγουσα διαμορφώνεται ως εξής:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Κατ/μα στον	301.493,33€	301.493,33€	301.493,33€

Αποθήκη στον στο ΟΤ	5.427,61€	5.427,61€	5.427,61€
Αγροτεμάχιο 8.549,50 τμ στη θέση	150.661,15€	150.661,15€	150.661,15€
Αποθήκη επ' αυτού	2.499,34	2.499,34	2.499,34
1/3 αγρού εκτάσεως 5.283 τμ στη θέση	35.978,40	35.978,40	35.978,40
ΣΥΝΟΛΟ	496.059,83	496.059,83	496.059,83
+ οικοσκευή 1/30		10.314,17€	10.314,17€
Έξοδα κηδείας		1.500,00€	1.500,00€
Το μη αναλωθέν τίμημα της εκποίησης από το με αριθμ./17 πωλητήριο συμβόλαιο		175.000,00€	66.956,96€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	496.059,83€	679.874,00€	571.830,96€

Για τους παραπάνω λόγους:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της αρ./2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

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

Με την υπ' αρ./2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Σύνολο φόρου που αναλογεί	99.474,80€	77.866,19€
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν	62.411,97€	62.411,97€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	37.062,83€	15.454,22€
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	-	-
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	37.062,83€	15.454,22€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του αρ. 53 του ν. 4174/2013

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.