



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-11-2022

Αριθμός Απόφασης: 3784

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

### 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. (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)

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

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

3. Την από **29-6-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά της με αριθμό ...../23-5-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. ....../23-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23-5-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επί της από **29-6-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **ΑΦΜ** ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. ....../**23-5-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ύψους 46.437,75€ σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθ. 29 του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3842/2010, πλέον τόκων άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 18.729,75€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **65.167,50€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε στο πλαίσιο ελέγχου της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς της κληρονομούμενης ..... με ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις 15-03-2011, δυνάμει της με αρ. .... /28-7-2021 εντολής μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Η κληρονομούμενη σύμφωνα με το με αριθ. .... /10-01-2014 **πρακτικό δημοσίευσης της ιδίογραφης διαθήκης** του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατέλειπε κληρονόμους τους: α) ..... β) ..... και γ) ..... Για την κληρονομιά υπεβλήθησαν οι με αριθ. .... /04-07-2011, .... /10-12-2012 και .... /10-10-2014 **κοινές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς** με αρ. φακέλου .... /2011 στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των ως άνω δηλώσεων φόρου κληρονομιάς προέκυψε ως προς την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας, συνολική διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους **162.910,05€**, η οποία αφορά σε α) απαλλαγή ά' κατοικίας ύψους **151.458,68€** η οποία είχε χορηγηθεί αρχικά με την .... /10-10-2014 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και η οποία από τον έλεγχο των δικαιολογητικών προέκυψε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη χορήγησή της αρχικά, β) διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους **10.065,24€** η οποίας προέκυψε λόγω λάθους υπολογισμού της αξίας ενός ακινήτου κείμενου στο Δήμο Καβάλας στη συμβολή των οδών ..... και γ) διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους **1.386,10€** η οποία προέκυψε λόγω λάθους υπολογισμού της αξίας ενός οικοπέδου κείμενου στη Ν. Πέραμο του Δήμου Ελευθέρων Καβάλας.

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

**1. Μη νόμιμος ο συνυπολογισμός στο ενεργητικό της κληρονομιάς της αξίας επίπλων και σκευών που αντιστοιχεί σε ποσό ενεργητικού ύψους **62.682,13€****

**2. Μη νόμιμος ο συνυπολογισμός στο ενεργητικό της κληρονομιάς του 1/3 της αποζημιώσεως της ασφαλιστικής εταιρείας ..... ύψους **24.723,02€****. Το εν λόγω ποσό δεν προέρχεται από ασφάλεια ζωής αλλά απόδοση καταβληθέντων νοσηλείων συνολικού ύψους 74.169,06€ τα οποία κατέβαλλε η ασφαλιστική εταιρεία κατά ίσα μερίδια στους ....., ..... και ..... και αφορούν έξοδα νοσηλείας της θανούσας ..... κατά το χρονικό διάστημα από 2/2/2011-15/3/2011. Η αιτιολογία με την οποία απερρίφθη από τον έλεγχο ο υπολογισμός των 24.723,02€ στο παθητικό της κληρονομικής της μερίδας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

**3. Μη νόμιμος ο καταλογισμός προστίμου και τόκου αρθ.58 και 53 ν. 4174/2013** περί ανακρίβειας δήλωσης σχετικά με τη χορηγηθείσα απαλλαγή φόρου για ά' κατοικία για την οποία κρίθηκε ότι δεν συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής.

**4. Περί παραγραφής του ποσού φόρου κληρονομιάς της με αρ. .... /10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης.**

-Πενταετής παραγραφή

-Ανακρίβεια και δεκαετής παραγραφή

-Μη νόμιμη η βεβαίωση φόρου κληρονομιάς

**5. Μη νόμιμος στο σύνολό του ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος αρ.1 ν.2523/97 ούτε το πρόστιμο και τόκος αρθ.58 και 53 ν. 4174/2013.**

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμου συνυπολογισμού στο ενεργητικό της κληρονομιάς, της αξίας των επιπλών και σκευών καθώς και του 1/3 της αποζημιώσεως της ασφαλιστικής εταιρείας .....

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.13 του ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2.Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατά αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουνται:

1.Α).....Δ)Τα χρέη από νοσήλια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 2 ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) ..γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι..»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 61 ν.2961/2001**, [όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την κατάργησή τους με την παράγραφο Α.2 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ήτοι μέχρι την 31/12/2019], ορίζεται ότι:

«Β. Δήλωση με επιφύλαξη

1. Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης φορολογικής δήλωσης, ο υπόχρεος σε επίδοση αυτής μπορεί να περιλάβει σε αυτή και στοιχεία φορολογητέας ύλης, για τα οποία διατηρεί αμφιβολίες αν έχει από το νόμο υποχρέωση, κάνοντας ρητή για το λόγο αυτό επιφύλαξη στη δήλωση που επιδίδει. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να απαντήσει στο φορολογούμενο θετικά ή αρνητικά μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της δήλωσης ως εξής:

α) είτε να δεχθεί την επιφύλαξη καινά διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη,

β) είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με την κοινοποιούμενη πράξη που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτήν, αν δεν επέλθει εξώδικη λύση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που

προέκυψαν από τον έλεγχο είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην οριζόμενη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Το διοικητικό πρωτοδικείο αποφαινεται για το αίτημα και τηρείται σε κάθε περίπτωση η ενώπιον αυτού ισχύουσα διαδικασία.»

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 69 παρ. 4 του ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.»

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 72 του ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. **Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.**

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. **Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.**

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. **Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα.»**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.29 του αρθ.72 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται **από 1.1.2015**. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το **άρθρο 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** :«1. Ο υπόχρεος, **εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις **4-7-2011** από κοινού με τους εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου κληρονόμους α) ..... (σύζυγος) και β) ..... (τέκνο) την με αριθ. ....../04-07-2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς

της κληρονομούμενης μητέρας της ..... Σύμφωνα με την εν λόγω αρχική δήλωση οι ως άνω κληρονόμοι, κληρονομούν ποσοστό  $1/3$  εξ αδιαιρέτου της αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία ..... για την κάλυψη των εξόδων νοσηλείας (μέρους αυτών) της κληρονομούμενης, ποσού 74.169,01€, το οποίο σύμφωνα με τη συνημμένη βεβαίωση θα καταβληθεί σε ίσα μερίδια στον σύζυγο και στα τέκνα της, ήτοι ποσό ύψους **24.723,00€** ( $74.169,06 \times 1/3$ ) για κάθε κληρονόμο. Το εν λόγω ποσό συμπεριελήφθη, στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας ανά κληρονομική μερίδα έκαστου κληρονόμου.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις **10-10-2014**, από κοινού με τους ως άνω κληρονόμους της από 15-3-2011 θανούσας ....., την με αρ. ....../**10-10-2014 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού σε συνέχεια με το με αρ. ....../10-1-20214 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης. Την εν λόγω συμπληρωματική δήλωση **υπέβαλλαν με επιφύλαξη**, μεταξύ άλλων, και ως προς την αξία των επίπλων και σκευών. Η αξία των επίπλων και σκευών ανήλθε σε **62.682,13€** ανά κληρονομική μερίδα έκαστου κληρονόμου. Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την με αρ. πρωτ. ....../**4-11-2014 έγγραφη απάντησή της**, δεν απεδέχθη την ως άνω επιφύλαξη ως προς την αξία των επίπλων και σκευών και συμπεριέλαβε αυτή στην αξία της κληρονομικής της μερίδας έκαστου κληρονόμου.

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την παρούσα αμφισβητεί την αξία των επίπλων και σκευών ύψους **62.682,13€** ισχυριζόμενη ότι δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας λόγω ότι ακίνητα είναι καταστήματα και γραφεία και ότι τα έπιπλα ανήκουν στους εκάστοτε μισθωτές και όχι στην θανούσα. Επιπλέον, επικαλείται ότι το ποσό ύψους **24.723,00€** ως ποσοστό  $1/3$  εξ αδιαιρέτου της ασφαλιστικής αποζημίωσης από την ..... δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας της καθόσον το ποσό αυτό δεν προέρχεται από σύμβαση ασφάλειας ζωής αλλά από απόδοση καταβληθέντων νοσηλείων και συνεπώς θα έπρεπε να εκπεστεί από το ενεργητικό αυτής. Περαιτέρω επικαλείται ότι κατά την εκκαθάριση και επανυπολογισμό της δικής της μερίδας βάσει της με αρ. ....../10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης, το ποσό αυτό συμπεριελήφθη μόνο στο ενεργητικό της κληρονομικής της μερίδας και όχι και στο παθητικό αυτής, ενώ κατά την εκκαθάριση της κληρονομικής μερίδας του πατέρα της, το εν λόγω ποσό συμπεριελήφθη τόσο στο ενεργητικό όσο και στο παθητικό αυτής.

**Επειδή** ωστόσο ο έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε ως προς την αξία των επίπλων και σκευών βάσει της με αρ. ....../10-10-2014 υποβληθείσας συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, ούτε άλλωστε και ως προς το ποσό ύψους 24.723,00€ από την καταβολή της ασφαλιστικής αποζημίωσης το οποίο είχε συμπεριληφθεί στην με αρ. ....../4-7-2011 αρχική υποβληθείσα δήλωση το οποίο κατά την εκκαθάριση της με αρ. ....../10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης συμπεριελήφθη μόνο στο ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, εφόσον με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν προσδιορίστηκε στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας επιπλέον αξία ως προς τα έπιπλα και σκεύη καθώς και ως προς το ποσό της ασφαλιστικής αποζημίωσης, με επαύξηση της κληρονομικής της μερίδας ούτε διαφοροποιήθηκε η φορολογητέα αξία σε σχέση με αυτή που είχε προσδιοριστεί με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθησαν από τους κληρονόμους, στην υπό κρίση περίπτωση δεν δημιουργείται διοικητική διαφορά ουσίας, με τη δημιουργία βάρους ή παράλειψης έναντι της προσφεύγουσας, η οποία θα μπορούσε να αμφισβητηθεί κατ' αρθ.63 ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι λόγοι, ως λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλονται αλυσιτελώς.

Περαιτέρω, ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη συμπερίληψης στο παθητικό της κληρονομικής της μερίδας του ποσού ύψους 24.723,00€, κατά την εκκαθάριση της με αρ. ....../10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης, αυτός προβάλλεται ομοίως αλυσιτελώς καθόσον η εν λόγω δήλωση υπεβλήθη από τους εκ διαθήκης κληρονόμους σε συνέχεια του με αρ. ....../10-1-2014 πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης στο οποίο ορίζεται ρητά ότι η διαθέτης ορίζει ότι τα οποιαδήποτε χρέη σε τρίτους να βαρύνουν μόνο τον σύζυγό της και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε εκκαθάριση αυτής λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα κατά της με αρ. ....../4-11-2014 απόρριψης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της επιφύλαξης κατά την υποβολή της με αρ. ....../2014 συμπληρωματικής δήλωσης ως προς την αξία των επίπλων και σκευών, διατηρούσε το σχετικό δικαίωμα, να ζητήσει τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη, ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, είτε με την άσκηση δικαστικής προσφυγής είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην οριζόμενη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του αρθ.61 ν. 2961/2001 όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωση φόρου κληρονομιάς. Περαιτέρω, εφόσον αμφισβητούσε την συμπερίληψη του ποσού ύψους 24.723,00€ της ασφαλιστικής αποζημίωσης στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας, είχε το σχετικό δικαίωμα είτε να συμπεριλάβει την εν λόγω αμφισβητούμενη διαφορά στην επιφύλαξη που διατύπωσε κατά την υποβολή της με αρ. ....../2014 συμπληρωματικής δήλωσης, είτε να προβεί στη ανάκληση αυτής κατά τις διατάξεις του αρθ.72 ν.2961/2001 όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Συνεπώς δεν είναι δυνατή η αμφισβήτηση της αξίας τη κληρονομικής μερίδας κατά τις διατάξεις του αρθ. 63 του Κ.Φ.Δ., ως προς την αξία επίπλων και σκευών και του ποσού της ασφαλιστικής αποζημίωσης, εφόσον ο παρών έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε ως προς τις αξίες αυτές.

**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμου καταλογισμού προστίμου και τόκου αρθ.58 και 53 ν. 4174/2013 περί ανακρίβειας δήλωσης σχετικά με τη χορηγηθείσα απαλλαγή φόρου για α' κατοικία καθώς και περί μη νόμιμης εν γένει επιβολής πρόσθετου φόρου αρθ.1 ν. 2523/97 και τόκου αρθ. 58 7 53 του ΚΦΔ.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 26 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

**«Α. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ**

**1.** Κατοικία ή οικόπεδο, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνο του κληρονομουμένου κατά πλήρη κυριότητα, εξ ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων. Οι στεγαστικές ανάγκες θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ανωτέρω ακινήτων και των λοιπών αντίστοιχων κληρονομιών ακινήτων είναι εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Δικαιούχοι της απαλλαγής είναι οι Έλληνες και οι πολίτες κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των χωρών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.)...

5.Αν παρασχεθήκε απαλλαγή χωρίς να συντρέχουν οι κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής προϋποθέσεις, σε βάρος του κληρονόμου ή κληροδόχου επιβάλλεται εκτός από το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου διαπίστωσης της παράβασης και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75.

[..]7.Προκειμένου για κτήση αιτία θανάτου κατοικίας ή οικοπέδου, που απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στην εμπρόθεσμη δήλωση κληρονομιάς που υποβάλλεται από τον υπόχρεο πρέπει να διατυπώνεται ρητά αίτημα για απαλλαγή από το φόρο για απόκτηση πρώτης κατοικίας και να γίνεται ρητή μνεία ότι η κατοικία ή το οικόπεδο δεν θα μεταβιβασθεί ή επιβαρυνθεί με εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία πενταετία από την απόκτησή του. Η ρητή αυτή μνεία πρέπει να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομιάς ή κληροδοσίας.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ. 75 ν.2961/2001** ορίζεται ότι αναφορικά με την επιβολή πρόσθετου φόρου, ορίζεται ότι ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν.2523/97.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.1 ν.2523/97** ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) .. β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,...». Περαιτέρω και με τις διατάξεις του **αρθ.2 παρ.4 ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) ..και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.4 παρ.1 του ν.2523/97** ορίζεται ότι:

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίηση της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). ....»

**Επειδή** με την **ΠΟΛ.1317/2.12.1997**, δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των διατάξεων του ν. [2523/1997](#):

## Β. Φορολογία Κεφαλαίου

Βα' Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών-Γονικών παροχών-Προϊκών και Κερδών από Λαχεία

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου αυτού του νέου νόμου ορίζεται η έννοια της ανακριβούς δήλωσης, η υποβολή της οποίας επισύρει την επιβολή του πρόσθετου φόρου.

Ειδικότερα ορίζεται ότι, δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, αν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολοκλήρου της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του 20% της αξίας που οριστικά καθορίστηκε μετά την έκπτωση του παθητικού. **Δηλαδή, ουσιώδες στοιχείο για την επιβολή του πρόσθετου φόρου είναι το μέγεθος της ανακρίβειας.**

Με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι πρόσθετος φόρος επιβάλλεται και όταν η ανακρίβεια διαπιστώνεται στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων, ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών (αν, δηλαδή, εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή του μικτού ή εκείνου των συγκριτικών στοιχείων), έστω και αν η διαφορά του φόρου δεν υπερβαίνει το ποσοστό 20%.

Συνεπώς, η ανακρίβεια για την επιβολή του πρόσθετου φόρου μπορεί να αφορά είτε τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιαίων στοιχείων που δηλώθηκαν, είτε οποιοδήποτε περιγραφικό στοιχείο των ακινήτων, που επιφέρει συνεπεία τούτων μείωση του φόρου που πραγματικά οφείλεται.

Εάν συντρέχει περίπτωση συνυπολογισμού και προγενεστέρων δωρεών, γονικών παροχών ή προϊκών (κατά τα άρθρα 4, 36 και 47 του Ν.Δ.118/1973), η διαπίστωση της ύπαρξης διαφοράς 20%, η οποία αιτιολογεί την επιβολή του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, γίνεται συγκρίνοντας τις αξίες των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών και προϊκών που δηλώθηκαν και εκείνων που οριστικά προσδιορίστηκαν και, εφόσον η αξία των συνυπολογιζόμενων δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη για τη σύγκριση η αξία της μερίδας που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη, μετά την οριστικοποίηση της αξίας τους, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση. Ενδεικτικά παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

- Δηλωθείσα αξία κληρονομικής μερίδας 10.000.000

Δηλωθείσα αξία προγενέστερης δωρεάς 5.000.000

---

ΣΥΝΟΛΟ δρχ. 15.000.000

- Οριστική αξία κληρονομικής μερίδας 15.000.000

Οριστική αξία προγενέστερης δωρεάς 8.000.000

---

ΣΥΝΟΛΟ δρχ. 23.000.000

- Διαφορά αξίας που δηλώθηκε από εκείνη που οριστικά προσδιορίστηκε  
(23.000.000 - 15.000.000) δρχ. 8.000.000

- Ποσοστό 20% οριστικής αξίας δρχ. 4.600.000

---

Επειδή η διαφορά (8.000.000) μεταξύ οριστικής (23.000.000) και δηλωθείσας αξίας (15.000.000) είναι μεγαλύτερη του ποσοστού 20% της οριστικής αξίας (που είναι  $23.000.000 \times 20\% =$ ) 4.600.000 δρχ., η δήλωση θεωρείται ανακριβής και θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος ανακρίβειας.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.72 παρ.17 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ.58 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το 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 (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό 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%) 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.»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **αρθ.53 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας 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 ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία 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 ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς προέκυψε συνολική διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους 162.910,05€ από την οποία, αξία ύψους 151.458,68€ αφορά απαλλαγή από τον φόρο λόγω απόκτησης Α' κατοικίας αιτία θανάτου που είχε χορηγηθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς ...../10-10-2014, από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη χορήγησή της εν λόγω απαλλαγής. Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε επιπλέον διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους **10.065,24€** λόγω λάθους υπολογισμού της αξίας ενός ακινήτου κείμενου στο Δήμο Καβάλας στη συμβολή των οδών ..... καθώς και διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους **1.386,10€** λόγω λάθους υπολογισμού της αξίας ενός οικοπέδου κείμενου στη Ν. Πέραμο του Δήμου Ελευθέρων Καβάλας. Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, η σχετική δήλωση φόρου κληρονομιάς κρίθηκε **ανακριβής**, με συνολική διαφορά φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας ύψους **162.910,05€**.

**Επειδή** η ως άνω διαφορά φορολογητέας αξίας **δεν αμφισβητείται** από την προσφεύγουσα αλλά επικαλείται ότι εσφαλμένα της επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, επικαλούμενη ότι το ποσοστό της ανακρίβειας ανέρχεται σε ποσοστό μικρότερο του 20,00% της συνολικής αξίας της κληρονομικής της μερίδας οπότε τυγχάνει εφαρμογής η περίπτωση του β' εδάφιου της διάταξης του αρθ.1 παρ.4 ν. 2523/97 περί μη επιβολής πρόσθετου φόρου.

**Επειδή** ωστόσο, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, η διαφορά της φορολογητέας αξίας ως ποσοστό επί της αξίας που οριστικά προσδιορίστηκε με το έλεγχο ανέρχεται σε 18,11% ως εξής:

| Αξία ενεργητικού βάσει δήλωσης | Αξία ενεργητικού βάσει ελέγχου | Διαφορά ενεργητικού μεταξύ δήλωσης και ελέγχου | Ποσοστό της διαφοράς μεταξύ δήλωσης και ελέγχου |
|--------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 736.467,76€                    | 899.377,81€                    | <b>162.910,05€</b>                             | <b>18,11%</b>                                   |

Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση, εφόσον η διαφορά (**162.910,05€**) μεταξύ οριστικής και δηλωθείσας αξίας της κληρονομιάς περιουσίας αντιστοιχεί σε ποσοστό 18,11%, ήτοι είναι μικρότερη του ποσοστού 20% της οριστικής αξίας που προσδιορίστηκε (899.377,81€ X 20% =179.875,56€), δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας της παρ.1 του αρθ.1 ν. 2523/97 κατ' εφαρμογή των ειδικότερων διατάξεων της παρ.4 αρθ.1 ν. 2523/97. Επομένως ο προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός και ο πρόσθετος φόρος, στο πλαίσιο υπολογισμού της επιεικέστερης κύρωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.17 του αρθ.72 του ν. 4174/2013, προσδιορίζεται ως εξής:

|                             | (Α)<br>Αρθ.1<br>παρ.4<br>ν.2523/97 | (Β)<br>Αρθ.58<br>παρ.1 ΚΦΔ | (Γ)<br>ΤΟΚΟΙ<br>ΑΡΘ.53 ΚΦΔ | (Δ)=Β+Γ<br>Σύνολο<br>προστίμου | Επιεικέστερη<br>κύρωση<br>μεταξύ (Α) &<br>(Δ) |
|-----------------------------|------------------------------------|----------------------------|----------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------|
| Πρόσθετος<br>φόρος/πρόστιμο | 0,00€                              | 8.145,50€                  | 10.584,25€                 | 18.729,75€                     | 0,00€                                         |

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του ποσού φόρου κληρονομιάς της με αρ. ....../10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης - Μη νόμιμη η βεβαίωση φόρου κληρονομιάς

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 ν. 2961/2001: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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.»

**Επειδή**, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1199/2017 διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης)....Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από τον ΚΦΔ.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται από την ημερομηνία θανάτου (15-03-2011) δηλαδή το έτος 2011, η δε φορολογική δήλωση υποβλήθηκε την 10-10-2014, και συνεπώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1. του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 και ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο της εν λόγω δήλωσης και έκδοσης καταλογιστικής πράξης, συμπίπτει με την **31-12-2024**. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής δεν ευσταθεί και τυγχάνει νόμω αβάσιμος και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός του χρονικού ορίου παραγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.1 του αρθ. 102 ν.2961/2001.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.81 παρ.5 ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «5. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α'). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, **η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.**»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 2 παρ.2 του ν.δ. 356/74 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.)** ορίζεται ότι: «2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#)), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν:

α) Τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής.  
β) Τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται η οφειλή.  
γ) Τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία πιθανολογείται η οφειλή, ως προς την ύπαρξη και το ποσό αυτής, κατά την έννοια του άρθρου 347 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρ. 45 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: « Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) ..δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...

**Επειδή** με τις διατάξεις της **παρ.1, 2 του αρθ.76 ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «1.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώνονται, εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση και του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 75. 2. Δεν εκδίδεται πράξη εάν η δήλωση κρίθηκε ειλικρινής ή το ποσό του φόρου δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) Ευρώ κατά κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ.81 ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «1. 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** με τις διατάξεις του **αρθ. 136 του ν.4270/2014** ορίζεται ότι: «1. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου δεν παραγράφεται πριν να βεβαιωθεί πράγματι προς είσπραξη ως δημόσιο έσοδο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το αρμόδιο Τελωνείο (βεβαίωση με στενή έννοια), με την επιφύλαξη των διατάξεων περί επιβολής φόρων και λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170). Η ρύθμιση αυτή παραμένει σε ισχύ και στην περίπτωση που καθυστερεί η βεβαίωση με στενή έννοια.»

**Επειδή** από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι νόμιμος τίτλος βεβαίωσης αποτελούν και οι αρχικές και συμπληρωματικές καταλογιστικές πράξεις των άρθρων 76 και 77 του ν.2961/2001, ήτοι κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (έναρξη ισχύος από 1-1-2014) οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του αρθ.34 του Κ.Φ.Δ.. Συνεπώς, η προβαλλόμενη πράξη η οποία εκδόθηκε συνεπεία του διενεργηθέντος ελέγχου της με αρ. ....../2014 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και εντός του χρονικού ορίου παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 ν. 2961/2001, αποτελεί και το νόμιμο τίτλο βεβαίωσης του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς που προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης βεβαίωσης του κρινόμενου φόρου κληρονομιάς δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος. Περαιτέρω, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αρ. ΔΕΔ 212/2022 Απόφαση της υπηρεσίας μας, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

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

#### **Αποφασίζουμε**

Τη **μερική αποδοχή** της από **29-6-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **ΑΦΜ** ....., και τη μερική ακύρωση της με αριθμό ...../23-5-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

#### **Φορολογικό έτος 2011**

-Η υπ' αριθμ. ....../23-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου: **46.437,75€**

Πρόστιμο αρθ.58 & 53 Κ.Φ.Δ. : 0,00€

Συνολικό ποσό προς καταβολή: **46.437,75€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.