



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 16/10/2023
Αριθμός απόφασης: 1632

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. 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».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκουκατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 8.343,01 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ποσού 10.011,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταβλητέων φόρων και προστίμων ύψους 18.354,62 ευρώ.

Ο ως άνω φόρος κληρονομιάς προέκυψε κατόπιν έκδοσης από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος γραφείου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει, όσον αφορά τον έλεγχο κτήσης περιουσίας αιτία θανάτου της κληρονομούμενης

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η κληρονομούμενη η οποία απεβίωσε στις 15/09/2011 είχε συντάξει την από Ιδιόγραφη Διαθήκη, με την οποία κετέλειπε ως κληρονόμους της, για τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται σε αυτήν α) τον σύζυγό της (ο οποίος αποποιήθηκε την κληρονομιά της, σύμφωνα με την με αριθ. έκθεση αποποίησης του Πρωτοδικείου Αθηνών), β) την προσφεύγουσα (αδερφή της θανούσας) και γ) τον σύζυγο της προσφεύγουσας Στην ως άνω διαθήκη η θανούσα είχε εκδηλώσει την επιθυμία της να τεθεί ως κληρονόμος ο σύζυγός της για οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο που τυχόν ανευρεθεί μετά τον θάνατό της και δεν αναφέρεται ρητώς στη διαθήκη. Η ιδιόγραφη διαθήκη δημοσιεύτηκε με το με αριθ. Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και καταχωρήθηκε στον Τόμο και με αύξοντα αριθ. ενώ με την με αριθ. απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η ως άνω δημοσιευμένη διαθήκη κηρύχθηκε ως κύρια.

Βάσει του με αριθ. Πρωτ..... πιστοποιητικού πλησιέστερων συγγενών του Δήμου Αθηναίων, η κατέλειπε ως πλησιέστερους συγγενείς τους εξής: α) τον σύζυγό της (ο οποίος αποποιήθηκε την κληρονομιά σύμφωνα με την με αριθ. έκθεση αποποίησης του Πρωτοδικείου Αθηνών, β) την αδερφή της και γ) τη μητέρα της (η οποία μεταπεβίωσε στις 07/07/2021). Συνέπεια της ως άνω αποποίησης ήταν η προσφεύγουσα και η μητέρα της να επεισέλθουν σύμφωνα με τις διατάξεις της εξ' αδιαθέτου διαδοχής (..... ΑΚ), στην κληρονομιά περιουσία που αντιστοιχούσε στον, ως οι μόνοι εν ζωή πλησιέστεροι συγγενείς κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης και σε ποσοστό 1/2 έκαστη.

Από τον έλεγχο της δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης της, έτους 2011, προέκυψε ότι η κληρονομούμενη την 1^η Ιανουαρίου 2011 είχε την ψιλή κυριότητα οριζοντίου ιδιοκτησίας ακινήτου στην οδό, την οποία στις, λίγους μήνες πριν τον θάνατό της, είχε μεταβιβάσει δυνάμει του με αρ. συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου και αντί τιμήματος 83.430,00€.

Στις η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με αριθμό φακέλου, όπου δήλωσε τα περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε, σύμφωνα με την από ιδιόγραφη διαθήκη της κληρονομούμενης. Κατά την υποβολή της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν είχε συμπεριληφθεί στα στοιχεία του ενεργητικού από την προσφεύγουσα το τίμημα από την ανωτέρω μεταβίβαση, όπως ορίζεται από την παρ.3 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001, σύμφωνα με την οποία το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομία.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και από έλεγχο που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, η Ελεγκτική Υπηρεσία για την κληρονομιά της, που απεβίωσε στις 15/09/2011, προς την κληρονόμο, προσδιόρισε αξία κληρονομικής μερίδας ποσού 284.687,49€ αντί της δηλωθείσης από την προσφεύγουσα στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ποσού 201.257,49€ (διαφορά 83.430,00€). Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό καταχώρησης βιβλίου Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, καθώς και ο με αριθμό Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε υπόμνημα απόψεων και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 29 και 34 του Ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς και των άρθρων 1710, 1814, 1847 και 1856 ΑΚ.

-Το ποσό των 83.430,00€ από την πώληση του ακινήτου ουδέποτε περιήλθε σε εκείνη, διαφορετικά θα το είχε συμπεριλάβει στα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε από την αδερφή της και τα οποία δήλωσε με την με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Ουδέποτε το ποσό αυτό ευρέθη στην περιουσία της από την Φορολογική Αρχή, το οποίο είναι πολύ πιθανό να αναλώθηκε από την αδερφή της προ θανάτου της σε ιατρικά έξοδα. Δώδεκα χρόνια μετά την πώληση του ως άνω ακινήτου είναι αδύνατο να συλλέξει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό δεν αποτελεί μέρος της κληρονομιάς επειδή αναλώθηκε από την αδερφή της.

-Το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε εσφαλμένα το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας που περιήλθε σε εκείνη από την αποβιώσασα αδερφή της διότι για το ποσό των 83.430,00€ καθίστανται κληρονόμοι αφενός η μητέρα της και αφετέρου εκείνη κατά ποσοστό $\frac{1}{2}$ έκαστη ή για 47.715,00€ ($83.430,00/2=41.715,00€$) ως πλησιέστεροι συγγενείς κατά τον χρόνο θανάτου της αδερφής της και σύμφωνα με τις διατάξεις της εξ' αδιαθέτου διαδοχής.

-Η ελεγκτική υπηρεσία έκρινε ότι εκείνη είναι η αποκλειστική νόμιμη υπόχρεη για την πληρωμή του φόρου επί του συνόλου των 83.430,00€ με την εσφαλμένη αιτιολογία ότι είναι η μόνη επιζώσα και μη αποποιούμενη την κληρονομιά πλησιέστερη συγγενής και εξ' αδιαθέτου κληρονόμος για το 100% του ως άνω ποσού καθώς ο σύζυγος της αδερφής της,αποποιήθηκε την κληρονομιά με την με αριθ.έκθεση

αποποίησης του Πρωτοδικείου Αθηνών και η μητέρα της μεταπεβίωσε στις 07/07/2021. Ωστόσο, κρίσιμος χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου (.....ΑΚ) κατά τον οποίο η κληρονομιά περιουσία περιέρχεται στους κατά τον χρόνο θανάτου εν ζωή νόμιμους ή εκ διαθήκης κληρονόμους.

-Είναι κατά τον νόμο υπόχρεη για την πληρωμή του φόρου που αντιστοιχεί μονάχα στο ποσό των 41.715,00€ και όχι για το συνολικό ποσό των 83.430,00€, όπως εσφαλμένα της καταλόγισε η ελεγκτική υπηρεσία. Αντίστοιχα, το έτερο $\frac{1}{2}$ ή οι άλλες 41.715,00€ αφορούν μέρος του ενεργητικού της κληρονομιάς περιουσίας της μητέρας της,, η οποία κατά τον χρόνο θανάτου της αδερφής της ήταν κληρονόμος για το ποσό αυτό σύμφωνα με τις διατάξεις της εξ' αδιαθέτου διαδοχής και η οποία είναι υπόχρεη για την πληρωμή του αντίστοιχου φόρου.

- Λόγω μεταγενέστερου θανάτου της μητέρας της,, ο φόρος που αντιστοιχεί στο δικό της μερίδιο των 41.715,00€ αποτελεί μέρος του παθητικού της κληρονομιάς περιουσίας της, για το οποίο θα ήταν υπόχρεη, σύμφωνα με τις διατάξεις της εξ' αδιαθέτου διαδοχής. Ωστόσο, εκείνη προέβη νόμιμα και εμπρόθεσμα σε αποποίηση της κληρονομιάς της μητέρας της, δυνάμει της με αριθ.Έκθεσης Καταχωρήσεως Δηλώσεως Αποποιήσεως Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Αθηνών. Κατ' επέκταση, ουδεμία φορολογική υποχρέωση υφίσταται εις βάρος της ως προς το τυχόν παθητικό που ενδεχομένως βαραίνει την περιουσία της μητέρας της (όπως το ποσό των 41.715,00€ ή οποιοδήποτε άλλο ποσό).

2) Πλημμελής αιτιολογία

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω πλημμελούς αιτιολογίας. Στην με αριθ. εντολήςΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς, μολοντί αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά που προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου, εντούτοις η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω πλημμελούς και αντιφατικής αιτιολογίας κατά παράβαση των άρθρων 64 ΚΦΔ και 17 ΚΔΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς, β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματα ή ασώματα 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.[...]

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. [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ΄ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ΄ κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	—	—	150.000	—
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

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

»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1856 του Αστικού Κώδικα με θέμα «Συνέπειες της αποποίησης» ισχύουν:

«Αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομιά, η επαγωγή προς εκείνον που αποποιήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε. Η κληρονομιά επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά τον θάνατο του κληρονομούμενου. Η επαγωγή θεωρείται ότι έγινε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου.»

Επειδή, από τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι με την απόΙδιόγραφη Διαθήκη, η θανούσα εγκαθιστούσε κληρονόμους της, για τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται σε αυτήν α) τον σύζυγό της, β) την προσφεύγουσα(αδερφή της θανούσας) και γ) τον σύζυγο της προσφεύγουσας Ο σύζυγος της θανούσαςαποποιήθηκε την κληρονομιά της, σύμφωνα με την με αριθ.έκθεση αποποίησης του Πρωτοδικείου Αθηνών. Συνέπεια της ως άνω αποποίησης ήταν η προσφεύγουσα και η μητέρα της να επεισέλθουν σύμφωνα με τις διατάξεις της εξ' αδιαθέτου διαδοχής (..... ΑΚ), στην κληρονομιαία περιουσία που αντιστοιχούσε στον

....., ως οι μόνοι εν ζωή πλησιέστεροι συγγενείς κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης και σε ποσοστό $\frac{1}{2}$ έκαστη.

Επειδή, από έλεγχο της δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης της, έτους 2011, προέκυψε ότι η κληρονομούμενη την 1^η Ιανουαρίου 2011 είχε την ψιλή κυριότητα οριζοντίου ιδιοκτησίας ακινήτου στην οδό, την οποία στις, λίγους μήνες πριν τον θάνατό της, είχε μεταβιβάσει δυνάμει του με αρ. συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφουκαι αντί τιμήματος 83.430,00€.

Επειδή, στις η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με αριθμό φακέλου όπου δήλωσε τα περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε, σύμφωνα με την απόιδιόγραφη διαθήκη της κληρονομούμενης. Κατά την υποβολή της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν είχε συμπεριληφθεί στα στοιχεία του ενεργητικού από την προσφεύγουσα το τίμημα από την ανωτέρω μεταβίβαση, όπως ορίζεται από την παρ.3 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 σύμφωνα με την οποία το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομία.

Επειδή, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενήργησε έλεγχο για την κληρονομιά της, που απεβίωσε στις 15/09/2011, προς την κληρονόμο δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου γραφείου. Η Ελεγκτική Υπηρεσία προσδιόρισε για την προσφεύγουσα αξία κληρονομικής μερίδας ποσού 284.687,49€ αντί της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ποσού 201.257,49€ (διαφορά 83.430,00€) και καταλόγισε συνολικό ποσό καταβλητέων φόρων και προστίμων ύψους 18.354,62€ (κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 8.343,01€ και πρόστιμο αρ. 1 Ν.2523/1997 ποσού 10.011,61€).

Επειδή, η μητέρα της προσφεύγουσας,, μεταπεβίωσε στις 07/07/2021. Ο φόρος που αντιστοιχεί στο δικό της μερίδιο των 41.715,00€ ($\frac{1}{2} \times 83.430,00\text{€}$) από την ως άνω εξ' αδιαθέτου διαδοχή αποτελεί μέρος του παθητικού της κληρονομιάς περιουσίας της.

Επειδή, η προσφεύγουσα προέβη νόμιμα και εμπρόθεσμα σε αποποίηση της κληρονομιάς της μητέρας της, δυνάμει της από και με αριθ. Έκθεσης Καταχωρήσεως Δηλώσεως Αποποιήσεως Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Αθηνών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εις βάρος της προσφεύγουσας δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση από το παθητικό που βαρύνει την περιουσία της θανούσας μητέρας της καθώς εκείνη αποποιήθηκε εμπρόθεσμα την κληρονομιά με την ως άνω δήλωση αποποίησης κληρονομιάς.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε εσφαλμένα το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας που περιήλθε σε εκείνη από την αποβιώσασα αδερφή της διότι για το ποσό των 83.430,00€ καθίστανται κληρονόμοι αφενός η μητέρα της και αφετέρου εκείνη κατά ποσοστό $\frac{1}{2}$ έκαστη ή για 47.715,00€, και ότι είναι υπόχρεη για την πληρωμή του φόρου που αντιστοιχεί μονάχα στο ποσό των 41.715,00€ καθώς προέβη νόμιμα και εμπρόθεσμα σε αποποίηση της κληρονομιάς της μητέρας της.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών και σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, με την παρούσα απόφαση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«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.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι:

«Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ΚΦΔ**, ορίζεται:

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

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ως επεικέστερη καθότι:

-Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011:

Διαφορά φόρου: **4.171,50€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (100 μήνες Χ 0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.005,80€	1.042,88€	3.045,20€	4.088,07€	4.088,07€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την τροποποίηση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Συνολική αξία κληρονομικής μερίδας	201.257,49€	284.687,49€	242.972,49€
Κύριος Φόρος	13.625,74€	21.968,75€	17.797,24€

		Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά κύριου φόρου		8.343,01€	4.171,50€
Πρόστιμο άρθρου 1 Ν. 2523/97 (120%)		10.011,61€	
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ (25%)			4.088,07€
Σύνολο φόρου για βεβαίωση		18.354,62€	8.259,57€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.