



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06-03-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 634

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 από **30-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «....., με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Κοινότητας, Δήμου, επί της οδού αρ., κατά της με αριθ. /31-10-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από **30-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....., με **Α.Φ.Μ.**, 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. /**31-10-2023** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού **11.738,80€**, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **2.934,47€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **14.673,27€**. Επιπλέον υπολογίστηκαν τόκοι άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ. ποσού **8.997,79€**.

Στις 05-11-2013 απεβίωσε η (.....), η οποία με την με αριθ. /13.02.1998 Δημόσια Διαθήκη της Συμβ/φου, δημοσιευθείσας με το με αριθ. /28-02-2014 Πρακτικό Δημοσίευσης, στο Ειρηνοδικείο, «.....όρισε γενική κληρονόμο της, σε όλη την περιουσία της, κινητή και ακίνητη, οπουδήποτε και εάν βρίσκεται, την αγαπημένη του μέρος της περιουσίας της και συγκεκριμένα είκοσι εκατομμύρια δραχμές (άλλως 58.694,06€) κληροδότησε στην αγαπημένη της αδελφή».

Από την προσφεύγουσα υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης η υπ' αριθ. ... /27-11-2014 (Θ-...../13) δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία δήλωσε: α) στο ενεργητικό οριζόντιες ιδιοκτησίες, συνολικής αντικειμενικής αξίας **354.938,28€**, πλέον επίπλων και σκευών αξίας **11.831,28€**, ήτοι συνολική αξία ενεργητικού **366.769,56€** και β) στο παθητικό (βάρη προς έκπτωση), τα έξοδα κηδείας ποσού **1.799,00€** και το κληροδότημα των **20.000.000** δρχ ή

58.694,06€ προς τη Για την κληρονομική μερίδα των 306.276,50€ προέκυψε αναλογών φόρος 24.755,30€ (Β' Κατηγορία άρθ. 29, ν. 2961/2001).

Εν συνεχεία, υπεβλήθη από την προσφεύγουσα η με αριθ. /24-07-2018 (Θ-...../13) συμπληρωματική δήλωση, στην οποία δήλωσε επιπλέον αξία ενεργητικού 5.501,03€. Συνεπώς, η αξία του ενεργητικού ανήλθε σε 372.270,59€, η αξία της κληρονομικής μερίδας σε 311.777,53€ και ο συνολικός αναλογών φόρος σε 25.855,51€.

Επίσης, η, ως κληροδόχος, υπέβαλε, στην ίδια ως άνω Δ.Ο.Υ., την με αριθ. /27-11-2014 (Θ-...../2013) δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία δήλωσε, στο ενεργητικό, το κληροδοτήμα των 20.000.000 δρχ ή 58.694,06 €, για το οποίο προέκυψε αναλογών φόρος 1.434,70€ (Β' Κατηγορία άρθ. 29, ν. 2961/2001).

Δυνάμει της υπ' αριθ. /31-05-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. διενεργήθηκε έλεγχος στην υπ' αριθ. /27-11-2014 (Θ-...../13) δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Κληρονομιών (ν. 2961/2001), όσον αφορά στην ορθή έκπτωση του παθητικού αυτής (βάρη) από το ενεργητικό της κληρονομιάς.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε η διαφοροποίηση της αξίας του παθητικού, σε σχέση με τη δηλωθείσα αξία στην υπ' αριθ. /27-11-2014 δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας. Επειδή δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο, κατόπιν πρόσκλησης, από την προσφεύγουσα (βεβαρημένη), κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η καταβολή του κληροδοτήματος στην κληροδόχο, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του κληροδοτήματος από το ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας της βεβαρημένης.

Βάσει της από 31-10-2023 θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η απόφαση του ελέγχου να μην αναγνωρίσει το κληροδοτήμα ως παθητικό της κληρονομιάς που εκπίπτει από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας.
- Η ίδια, ως βεβαρημένη κληρονόμος έχει αποδώσει το σύνολο του κληροδοτήματος εκ ποσού 58.694,06€ στην κληροδόχο (.....), όπως βεβαιώνει άλλωστε και αυτή στην προσκομιζόμενη Υπεύθυνη Δήλωση - Βεβαίωση (σχετ. 8).

- Από την Υπεύθυνη Δήλωση - Βεβαίωση προκύπτει η εκ μέρους της ολοσχερής εξόφληση του ποσού των 58.694,06€, η οποία έλαβε χώρα τμηματικώς κατά το χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο του 2015 έως τον Δεκέμβριο του 2019, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται πλέον καμία αξίωση. Συγκεκριμένα, οι μηνιαίες δόσεις προέρχονταν από τα μισθώματα των δύο (2) διαμερισμάτων που κληρονόμησε, τα οποία απέδιδε ανελλιπώς και αυτούσια στην μητέρα της, σε μετρητά, ώστε τον Δεκέμβριο του 2019 να έχει καταβάλει το σύνολο του κληροδοτήματος. Προς επίρρωση προσκομίζει τα Ε2 των φορ. ετών 2015 έως και 2019 από τα οποία προκύπτουν τα μισθώματα που ελάμβανε.
- Επικουρικώς ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πολλώ δε μάλλον του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..
- Σε περίπτωση που καλώς προέκυψε η διαφορά του φόρου, ο έλεγχος λανθασμένα προέβη σε σύγκριση μεταξύ των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρ. 1 του ν. 2523/1997 και των διατάξεων των άρθρων 58 & 53 του Κ.Φ.Δ. για την επιεικέστερη κύρωση. Εν προκειμένω εφαρμογή είχαν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 29 του ν. 2961/2001 «Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες», ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α , Β και Γ Στη Β κατηγορία υπάγονται: α) οι καπνόντες 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 καπνόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

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 Β'

Κλίμακια (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			

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν. 2961/2001 «Εκπτώση βαρών», ορίζεται ότι:

Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν:

.....δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό χιλίων πεντακοσίων (1.500) Ευρώ.....

ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 23 του ν. 2961/2001 «Εκπτώση κληροδοτημάτων», ορίζεται ότι:

«1. Τα κληροδοτήματα εκπίπτουν από το ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας του βεβαρημένου.

2. Κληροδοτήματα υπέρ των προσώπων και περιουσιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 εκπίπτουν όταν εκτελεσθούν. Αν το κληροδοτήμα καταβληθεί μετά την υποβολή της δήλωσης, με βάση την ανωτέρω βεβαίωση γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου, σύμφωνα μετά οριζόμενα στο άρθρο 100.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 23 του ν. 4987/2022 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις

στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 73 του ν. 2961/2001 «Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας», ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

γ) Να ενεργεί με τα όργανά του οποιαδήποτε θεωρεί ενδεδειγμένη έρευνα και επιτόπια εξέταση των πραγμάτων ή έλεγχο,».

3. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 41 εφαρμόζονται και στις εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.....».

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του κληρονόμου, λόγω της κληροδοσίας, έχει το δικαίωμα να εξετάζει τυχόν θέματα που ανακύπτουν, για την ορθή εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, κατά συνέπεια, έχει την εξουσία να εξετάζει το κύρος της κληροδοσίας, καθώς η έγκυρη σύσταση του κληροδοτήματος και η καταβολή αυτού αποτελούν αναγκαίες προϋποθέσεις για την έκπτωσή του ως παθητικό (βάρος) της κληρονομιάς. Σε περίπτωση που το κληροδόστημα καταβληθεί μετά την υποβολή της δήλωσης, τότε δίνεται το δικαίωμα να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση κατ' άρθ. 100 του ν. 2961/2001 και τότε να επιστραφεί ο φόρος που καταβλήθηκε και αντιστοιχεί στην αξία του

κληροδοτήματος. Ήτοι, από τη συνολική αξία της κληρονομικής μερίδας του βεβαρημένου, κατά το χρόνο απόδοσης του κληροδοτήματος, θα πρέπει να γίνει η έκπτωση του ποσού αυτού.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε ολοσχερώς το κληροδότημα ποσού 58.694,06€, τμηματικά, σε μετρητά, από τον Ιανουάριο του 2015 έως τον Δεκέμβριο του 2019 και ότι οι μηνιαίες χρηματικές καταβολές, προέρχονταν από τα μισθώματα των δύο (2) διαμερισμάτων που κληρονόμησε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα Ε2 των φορ. ετών 2015 έως και 2019 από τα οποία προκύπτουν τα μισθώματα που ελάμβανε.

Επειδή, για να εκπεστεί ένα κληροδότημα από το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας αυτό πρέπει να είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά την οποία δεν αμφισβητείται το αντικείμενο και το πρόσωπο του δικαιούχου κληροδόχου, πρέπει το κληροδότημα να είναι ορισμένο ως προς το χρόνο που ο δικαιούχος αποκτά το κληροδοχικό δικαίωμα.

Επειδή, η καταβολή αυτού, αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την έκπτωσή του ως παθητικό (βάρος) της κληρονομιάς. Σε περίπτωση που το κληροδότημα καταβληθεί μετά την υποβολή της δήλωσης, τότε δίνεται το δικαίωμα να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση κατ' άρθ. 100 του ν. 2961/2001 και τότε να επιστραφεί ο φόρος που καταβλήθηκε και αντιστοιχεί στην αξία του κληροδοτήματος.

Επειδή, σύμφωνα και με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτό κατεβλήθη τμηματικά, σε μετρητά, από τον Ιανουάριο του 2015 έως τον Δεκέμβριο του 2019, ήτοι μεταγενέστερα από την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς (δήλωση/27-11-2014).

Συνεπώς, αφού το κληροδότημα δεν είχε καταβληθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης, δεν μπορούσε να εκπεστεί από το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας, με την δήλωση αυτή.

Αφού το κληροδότημα καταβλήθηκε, τμηματικά, μετά την υποβολή της δήλωσης, τότε θα έπρεπε η προσφεύγουσα να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις προς διενέργεια νέας εκκαθάρισης, κατ' άρθ. 100 του ν. 2961/2001, και τότε να επιστραφεί ο φόρος που θα αντιστοιχούσε στην αξία του αποδιδόμενου ποσού.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα, η οποία έφερε και το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της και όφειλε να μεριμνήσει γι' αυτό, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ.

τραπεζικό παραστατικό), ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή της, προκειμένου ν' αποδείξει την καταβολή του κληροδοτήματος.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 65 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Βάρος απόδειξης»**, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα προέβη σε σύγκριση μεταξύ των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρ. 1 του ν. 2523/1997 και των διατάξεων των άρθρων 58 & 53 του Κ.Φ.Δ. για την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Εν προκειμένω εφαρμογή είχαν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 75 του ν. 2961/2001 «Πρόσθετοι φόροι»**, προβλέπεται ότι:

(Ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997)).

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 14 του άρθρ. 70 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) «Μεταβατικές διατάξεις»**, ορίζεται ότι:

*«**14.** 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 (Α' 179)**, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του **άρθρου 58**, της παρ. 2 του **άρθρου 58Α** ή του **άρθρου 59** του Κώδικα, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του **άρθρου 53** του Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται από την **1η.1.2014** και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζεται το **άρθρο 53** του Κώδικα.».*

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 & 4 του άρθ. 1 του ν. 2523/1997 «Πρόσθετοι φόροι», 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 απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,.....

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. 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, εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων, ισχύουν τα πρώτα εδάφια της παρ. 4 του άρθ. 1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, η αξία ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανέρχεται σε 370.471,59€ (366.769,56€ αρχικής δήλωσης + 5.501,03€ τροποποιητικής - αξία παθητικού 1.799,00€) και η αξία του κληροδοτήματος σε 58.694,06€.

Επειδή, η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού, από τον έλεγχο: $370.471,59\text{€} / 58.694,06\text{€} = 15.84\%$, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 1 του ν. 2523/1997 και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλονται γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **30-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....., με Α.Φ.Μ.», και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος γένεσης φορολ. υποχρέωσης 2013	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Αξία κληρονομιαίας περιουσίας	372.270,59€	372.270,59€	372.270,59€
Μείον παθητικό	60.493,06€	1.799,00€	1.799,00€
Συνολική αξία κληρονομιαίας περιουσίας	311.777,53€	370.471,59€	370.471,59€
Αναλογών φόρος	25.855,51€	37.594,31€	37.594,31€
Διαφορά φόρου		11.738,80€	11.738,80€
Πρόστιμο άρθ. 49 ν. 4509/2017 (άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.)		2934,47€	-
Σύνολο για καταβολή		14.673,27€	11.738,80€
		Επιπλέον τόκοι 8.997,79€ άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.	Τόκοι θα υπολογισθούν μετά την βεβαίωση, επί εκπρόθεσμης καταβολής.

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