



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 15-03-2024

Αριθμός απόφασης: 744

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /27-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2013, του Προϊσταμένου του
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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 υπ' αριθμ. /27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 5.356,78€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης του αρ. 49 ν. 4509/2017, 6.428,14€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 11.784,92€.

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /02-05-2023 εντολής μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του διενεργήθηκε έλεγχος στον με αριθμό φακέλου φόρου κληρονομιάς Θ-.../2013 της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στην υπ' αριθμ. .../08-01-2014 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. από τους εκ διαθήκης κληρονόμους της κληρονομούμενης με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε στις 14-04-2013, ήτοι τον (εξωτικός) με ΑΦΜ και τον (εξωτικός) με ΑΦΜ, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /17-03-2011 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου που δημοσιεύτηκε στις 10-07-2013.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η διαβίβαση του με αρ. Φακέλου Θ-.../2013 φόρου κληρονομιάς (με τις με αριθμό καταχώρησης/09-09-2013 και .../08-01-2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς οι οποίες τον απαρτίζουν) από το Γραφείο Κεφαλαίου του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ., με το με αρ. πρωτ. .../06-03-2023 έγγραφο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. προς το, σύμφωνα με τα οριζόμενα της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/ Αριθ. ΦΕΚ: Β' 3886/22-07-2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της φορολογικής Διοίκησης», έπειτα από τη διαπίστωση από το Γραφείο Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., ανακρίβειας στη δηλωθείσα αγοραία αξία οικοπέδου, το οποίο βρίσκεται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων και συγκεκριμένα στο κάτωθι ακίνητο:

Οικόπεδο με αριθμό 319 του 53^{ου} Ο.Τ. εμβαδού τ.μ. 240,00 που βρίσκεται στην του Νομού, με πρόσοψη σε Δημοτική οδό μετά της επ' αυτού παλιάς ισόγειας οικίας, επιφάνειας 45,00 τ.μ.. Από τους ανωτέρω αναφερθέντες εκ διαθήκης κληρονόμους της κληρονομούμενης δηλώθηκε το ανωτέρω αναφερθέν οικόπεδο για το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του σύμφωνα με τα συγκριτικά στοιχεία των Βιβλίων Τιμών του Γραφείου Κεφαλαίου του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι κατά τον χρόνο φορολογίας 14-04-2013 στην περιοχή όπου αυτό βρίσκεται δεν εφαρμοζόταν το αντικειμενικό σύστημα (του αρ. 41 του ν. 1249/1982) προσδιορισμού της αξίας ακινήτων.

Το ανωτέρω αναφερθέν οικόπεδο δηλώθηκε μεταξύ άλλων κληρονομιαίων στοιχείων από κοινού από τους εκ διαθήκης κληρονόμους της κληρονομούμενης με την υπ' αριθμ. .../08-01-2014 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Πιο συγκεκριμένα, προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία του κρινόμενου ακινήτου ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 06-03-2023 έκθεση εκτίμησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως συγκριτικό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε η δήλωση ΦΜΑ/15-04-2020, σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο που βρίσκεται στο 52^ο Ο.Τ. στην του Ν., έκτασης 782,00 τ.μ. προς 150,00€/τμ.

Στη συνέχεια, προσδιορίστηκε η αγοραία αξία του παραπάνω ακινήτου προς 150€/τ.μ., ήτοι για 240,00 τ.μ. $\times 150,00 \text{ €/τ.μ.} \times 66,66\% = 23.997,60\text{€}$ βάσει ελέγχου, έναντι δηλώσεως 8.000,00€.

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι για το στοιχείο Αε΄ της δήλωσης με αριθμό καταχώρισης ../2014, το οποίο αφορά στο υπ' αριθμ. 1202 αγροτεμάχιο που βρίσκεται στην του Ν. έκτασης 3.250,00 τμ δεν υπολογίστηκε η αξία του, ποσού 1.755,00€.

Εκτός των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι για το στοιχείο Β της δήλωσης ../2014, που αφορά σε οικόπεδο εμβαδού 240,00 τμ με την επ' αυτού οικία του εμβαδού 45,00 τμ δεν υπολογίστηκε η αξία οικοσκευής του αρ. 13 του ν. 2961/2001.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη δήλωση του τιμήματος ποσού 36.212,72€ από πώληση ακινήτου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ συντάχθηκε το με αρ. πρωτ./26-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η αντίστοιχη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του επί αυτών. Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε εντός της ορισθείσας προθεσμίας το με αρ. πρωτ./13-10-2023 υπόμνημά του. Οι αντιρρήσεις του δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ωστόσο για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου, καθώς ο έλεγχος χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο χρονικά απρόσφορο (έτους 2020), ο έλεγχος απέστειλε αίτημα αποστολής και άλλου ή άλλων συγκριτικών στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με το αρ. πρωτ./23-10-2023 έγγραφο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. που αφορά σε έκθεση εκτίμησης ως δεύτερο συγκριτικό στοιχείο δόθηκε η δήλωση φόρου δωρεάς – γονικής παροχής Ζ -...../2008, σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε αιτία δωρεάς-γονικής παροχής οικόπεδο που βρίσκεται στο υπ' αριθμ. στο με αρ. 53 Ο.Τ. του οικισμού στην του νομού, προς 150,00€/τ.μ..

Έπειτα από τα ανωτέρω λεχθέντα και καθώς δεν προέκυψαν άλλες διαφορές ελέγχου για τον με αρ. φακέλου Θ-..../2013 και τις δηλώσεις/2013 και ../2014, οι οποίες τον απαρτίζουν, ο έλεγχος προέβη σε επαναυπολογισμό της συνολικής αξίας της κληρονομιάς, καθώς και της καθαρής αξίας της κληρονομικής μερίδας ως εξής:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ €	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
A	Στην του Δήμου της Δημοτικής και Τοπικής Κοινότητας του νομού κατ' ισομοιρία στους δύο κληρονόμους ιδανικό μερίδιο ποσοστού 66,66% εξ αδιαιρέτου των παραπάνω ακινήτων αγρών με αριθμούς:			

	α) υπ' αριθμ. 2426 έκτασης 3.062 τμ Α' κατηγορίας με πρόσοψη σε αγροτική οδό	1.653,48	1.653,48	0,00
	β) υπ' αριθμ. 2811 έκτασης 2.450,00 τμ Β' κατηγορίας	1.323,00	1.323,00	0,00
	γ) υπ' αριθμ. 453 έκτασης 2.943,00 τ.μ.	1.589,22	1.589,22	0,00
	δ) υπ' αριθμ. 820 έκτασης 2.144,00 τ.μ. Ε' Κατηγορίας	1.157,76	1.157,76	0,00
	ε) υπ' αριθμ. 1202 έκτασης 3.250,00 τ.μ. Όλοι οι ανωτέρω αγροί είναι εκτός ΓΠΣ και σε απόσταση μεγαλύτερη των 800,00 μέτρων από θάλασσα, εθνική οδό και οικισμό	0,00	1.755,00	1.755,00
Β	Αστικού ακινήτου, ήτοι του υπ' αριθμ. 319 οικοπέδου Του 53 ^{ου} Ο.Τ. της έκτασης 240,00 τ.μ. με πρόσοψη σε Δημοτική οδό μετά της επ' αυτού ισόγειας κατοικίας 45,00 τ.μ.	8.000,00 9.063,00	23.997,60 9.063,00	15.997,60 0,00
Γ	Τμήμα από πώληση ακινήτου σύμφωνα με το με αριθμ/07-10-2010 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	0,00	36.212,72	36.212,72
	Συνολική αξία ενεργητικού	22.786,00	76.751,78	53.965,78
	Μείον παθητικό	0,00	1.500,00	1.500,00
	Αξία Ενεργητικού		75.251,78	52.465,32
	Συν. Αξία οικοσκευής (33.060,60 X 1/30)	0,00	1.102,02	1.102,02
	Καθαρή αξία Ενεργητικού	22.786,00	76.353,80	53.567,80

Η κληρονομούμενη απεβίωσε στις 14-04-2013 και σύμφωνα με την υπ' αριθμ./17-03-2011 Δημόσια Διαθήκη της συμβολαιογράφου που δημοσιεύτηκε στις 10-07-2013 με αριθμό Πρακτικού/2013 (Αρ. πρωτ.) του Τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου κληρονόμοι της κοινά αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία, κατά πλήρη

κυριότητα νομή και κατοχή ήταν οι: (Εξωτικός) με ΑΦΜ και ο (Εξωτικός) με ΑΦΜ

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα, ο προσδιορισμός της καθαρής μερίδας έκαστου κληρονόμου έχει ως εξής:

ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (έξοδα κηδείας) 1.500,00€ X 50% για έκαστο κληρονόμο = 750,00€

Σύνολο αξίας κληρονομιάς 76.751,78€ X 50% = 38.375,89€-750,00€ (παθητικό - έξοδα κηδείας) = 37.625,89€ συν αξίας οικοσκευής 551,01€ = 38.176,90 € ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΓΙΑ ΕΚΑΣΤΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟ.

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΔΗΛΩΣΗΣ = 11.393,00€

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 26.783,90€

Κατόπιν των ανωτέρω λεχθέντων και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του 25^{ου} άρθρου του ν. 3842/2010, που έχουν ισχύ κατά το χρόνο φορολογίας, οι αναλογούντες φόροι Κληρονομιάς έχουν ως εξής:

.....

Κλίμακα (Γ Κατηγορία)	Συντελεστής Κλιμακίου	Φόρος (€)	Φορολογητέα Περιουσία (€)
6.000,00	-	0,00	38.176,90
32.176,90	20	6.435,38	
Σύνολο φόρου που αναλογεί		6.435,38	
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν		1.078,60	
Υπόλοιπο φόρου που αναλογεί		5.356,78	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ν. 2961/2001 είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη - εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου από τη φορολογική αρχή - εσφαλμένη η αξία της οικοσκευής.

2. Η προσβαλλόμενη καθίσταται πλημμελής και ακυρωτέα ως νόμος και ουσία αβάσιμη – πλάνη περί τα πράγματα – εσφαλμένος ο συνυπολογισμός του τιμήματος που έλαβε η κληρονομούμενη ως ενεργητικό της κληρονομιάς.
3. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της φοροδοτικής ικανότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα στο άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ : « 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 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 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, 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. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων :

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.[...]

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους,

είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1079/2004**: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. .. β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή, όσο και προς τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της

αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **64 Κ.Φ.Δ.:** *«Επαρκής αιτιολογία» 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 τις διατάξεις του άρθρου **65 του ίδιου ως άνω νόμου:** *«Βάρος απόδειξης» 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, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : **«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η από 27-10-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ 504), όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, για τον υπολογισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων, καθώς δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία, από τα τηρούμενα βιβλία τιμών της (αρμόδιας) Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων, χρησιμοποίησε συγκριτικά στοιχεία από μεταβιβάσεις επαχθούς ή χαριστικής αιτίας που έχουν οριστικοποιηθεί, είναι καταχωρημένα στο Βιβλίο Τιμών Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. και είναι διαθέσιμα σε κάθε ενδιαφερόμενο πολίτη.

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο, αφορούν ακίνητα που εντάσσονται στην ίδια ακριβώς περιοχή, και συνεπώς καθίστανται τοπικά πρόσφορα. Ωστόσο, το γεγονός της χρονικής απόστασης των δύο συγκριτικών δεν καθιστά αυτά απρόσφορα, καθώς το συγκριτικό στοιχείο του έτους 2008 μπορεί να μειονεκτεί χρονικά έναντι του κρινόμενου, όμως το συγκριτικό του έτους 2020, που πλεονεκτεί έναντι του κρινόμενου και φέρει την ίδια αξία 150€/τμ, υποδηλώνει πως οι τιμές με τις οποίες καθορίζονται οι αξίες των ακινήτων στην περιοχή, παρέμειναν σταθερές.

Επειδή, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα προς επίρρωση των ισχυρισμών του δεν αποτελούν τεκμήριο, καθόσον το μεν πρώτο αφορά αγγελία πώλησης οικοπέδου με τιμή 17€/τ.μ. στην περιοχή της, το οποίο αφενός δεν αποτελεί συγκριτικό στοιχείο και αφετέρου αποτελεί μεμονωμένη περίπτωση πώλησης ακινήτου, η οποία σαφώς δεν επιβεβαιώνεται. Από την άλλη υπάρχει αντίστοιχη αγγελία πώλησης ακινήτου-οικοπέδου στην ίδια περιοχή, από την οποία προκύπτει πως πωλείται έναντι αξίας 160€/τ.μ.

Επειδή, το προσκομισθέν έντυπο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς της ως κληρονόμου της αδελφής της, με την οποία δηλώθηκε ως αξία στο 1/3 του ίδιου οικοπέδου το ποσό των 4.000,00€, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της αξίας του ακινήτου, καθώς αυτή αποτελεί τη δηλωθείσα αξία, η οποία εφόσον δεν προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου δεν δεσμεύει σε καμία περίπτωση τη φορολογική αρχή. Εξάλλου, από τα προσκομιζόμενα συγκριτικά στοιχεία ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη τη μεγαλύτερη αξία.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 2961/01: 1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινήτων, 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 με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια : α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του **συνόλου** των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12 της ΠΟΛ 1039/2003 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14 και 26 παρ. 2 του ν. 3091/2002»: «...2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. [2961/2001](#) και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομιάς, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαιάς περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 ν. [3091/2002](#)) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν. [2961/2002](#) .

Επειδή, η διάταξη είναι σαφής και αναφέρεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι των οικοπέδων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να γίνει δεκτός καθώς η φορολογική αρχή υπολόγισε την αξία της οικοσκευής τόσο στην αξία του κτίσματος, όσο και στην αξία του οικοπέδου

στο οποίο βρίσκεται το κτίσμα, ήτοι $(23.997,60+9.063,00)/30=33.060,60/30=1.102,02\text{€}$, ενώ θα έπρεπε να υπολογιστεί μόνο στην αξία του κτίσματος, ήτοι $9.063,00/30=302,10$. Κατά συνέπεια ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να γίνει δεκτός και να μειωθεί η αξίας της οικοσκευής στο ποσό των 302,10€

Επομένως η καθαρή αξία του ενεργητικού διαμορφώνεται ως εξής:

Συνολική αξία ενεργητικού	76.751,78
Μείον παθητικό	1.500,00
Αξία Ενεργητικού	75.251,78
Συν. Αξία οικοσκευής $(9.063,00 \times 1/30)$	302,10
Καθαρή αξία Ενεργητικού	75.533,88

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ: $75.533,88/2=37.776,94$

Φόρος που αναλογεί:

Κλίμακα (Γ Κατηγορία)	Συντελεστής Κλιμακίου	Φόρος (€)	Φορολογητέα Περιουσία (€)
6.000,00	-	0,00	37.776,94
31.776,94	20	6.355,39	
Σύνολο φόρου που αναλογεί		6.355,39	
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν		1.078,60	
Υπόλοιπο φόρου που αναλογεί		5.276,79	

Το ποσό του πρόσθετου φόρου που επιβάλλεται προκύπτει ως εξής:

	Άρθρο 1 ν. 2523/1997 (120%)	Άρθρο 58 παρ. 2 ή 58 ^Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ (50%)	Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ (106 μήνες $\times$ $0,73\%=77,38\%$)	Σύνολο προστίμου παρ. 1 αρ. 49 ν. 4509/2017	Επιεικέστερη κύρωση
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο	6.332,15	2.638,40	4.083,18	4.083,18	6.332,15

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

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 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 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 άρ.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 πώλησεως 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.

Επειδή, εν προκειμένω η κληρονομούμενη προέβη στην πώληση της ψιλής κυριότητας ακινήτου, ήτοι ενός διηρημένου διαμερίσματος εμβαδού μικτού 60 τ.μ. ευρισκόμενου στον 4ο όροφο οικοδομής, κτισμένης σε οικόπεδο εκτάσεως 388 τ.μ. αποτελούμενη από τέσσερις ορόφους επί της οδού στο Δήμο, αντί ποσού 36212,72, σύμφωνα με το συμβόλαιο με αριθμό/07-10-2010 που συνέταξε η συμβολαιογράφος

Αγοραστές του ακινήτου με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας ήταν οι : και η σύζυγός του,, οι οποίοι είναι οι γονείς των εκ διαθήκης κληρονόμων
..... και

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό του, ότι η κληρονομούμενη δαπάνησε μεγάλα ποσά (700,00€ μηνιαίως), δίνοντάς τα σε αλλοδαπή γυναίκα η οποία αναλάμβανε την καθημερινή της φροντίδα, ούτε επίσης προσκόμισε άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το τίμημα από την ανωτέρω πώληση αναλώθηκε σε άλλες δαπάνες της κληρονομούμενης, συνεπώς ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών

πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2013	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	5.356,78€	5.276,79€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ-ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ (αρ. 49§1 του ν. 4509/2017)	6.428,14€	6.332,15€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.784,92€	11.608,94€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.