



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1304

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκουως κληρονόμου του, Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκου κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 56.394,68 €, πλέον 28.197,34 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 84.592,02 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχουν οι επισημάνσεις ότι «στον οφειλόμενο φόρο κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ, και ότι «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 πράξη προσδιορισμού, ήτοι 30/11/2018».

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία:

α) αφενός συνυπολογίστηκαν, στη μεταβίβαση διά της υπό κρίση κληρονομικής διαδοχής της ψιλής κυριότητας μετοχών ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, οι προγενέστερες μεταβιβάσεις της επικαρπίας επ' αυτών με γονική παροχή του ως άνω κληρονομούμενου, προς την προσφεύγουσα και

β) αφετέρου επαναπροσδιορίστηκε η αξία τριών (3) εκ των ακινήτων της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, και συγκεκριμένα των περιγραφόμενων:

- (i) υπό(εν μέρει) στην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι είναι ανακριβής η δηλωθείσα περιγραφή του κτίσματος (η πραγματική επιφάνεια του κτίσματος είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας και γενικά η πραγματική του εικόνα είναι διαφορετική από τη δηλωθείσα (υφίστανται επιπλέον, μη δηλωμένοι, χώροι))·
- (ii) υπόστην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι είναι εντός οικισμού και συνιστά οικόπεδο και
- (iii) υπό(εν μέρει) στην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι μόνο τμήμα του συνολικής έκτασης 755,29 τ.μ.

είναι εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός ΓΠΣ και εκτός οικισμού και όχι και τμήμα του συνολικής έκτασης 903,40 τ.μ., για το οποίο κρίθηκε ότι είναι εντός οικισμού.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ανυπαρξία ανακρίβειας.
- 2) Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
- 3) Εφαρμογή του κανόνα

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας προς ανάπτυξη των θέσεων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, για το οποίο κρίθηκε ότι είναι ανακριβής η δηλωθείσα περιγραφή του κτίσματος και συγκεκριμένα ότι η πραγματική επιφάνεια του κτίσματος είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας και γενικά η πραγματική του εικόνα είναι διαφορετική από τη δηλωθείσα (υφίστανται επιπλέον, μη δηλωμένοι, χώροι). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, την επιπλέον προσδιορισθείσα από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (σε σχέση με τη δηλωθείσα από αυτήν) αξία για το εν λόγω κτίσμα συνολικού ύψους 7.341,47 €.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν [...]. 2. [...]. 5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις: α) Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο τίτλο. β) [...]. Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και όταν τα αντικείμενα της αιτία θανάτου κτήσης είναι μετοχές, ομολογίες ή άλλοι τίτλοι κινητών αξιών, χρηματικά ποσά ή απαιτήσεις και γενικά κινητά με τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Προκειμένου για μετοχές, ομολογίες ή γενικά τίτλους κινητών αξιών καθώς και χρηματικά**

ποσά, αν αυτά είναι κατατεθειμένα σε τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα με την επιφύλαξη του δικαιώματος επικαρπίας. β) [...]. 7. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομουμένου προς τον κληρονόμο [...], εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 5 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κτήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές. 2. Σε δωρεές, γονικές παροχές και προίκες που διέπονται ως προς τη φορολογία από διατάξεις που προΐσχυσαν, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε για αυτές είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί κατά την προηγούμενη παράγραφο, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό και τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, χωρίς το συνυπολογισμό αυτών των δωρεών, γονικών παροχών και των προικών.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1100903/692/Α0013/ΠΟΛ. 1268/7.11.2000 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών («Τρόπος υπολογισμού του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών σε περίπτωση συνυπολογισμού σ' αυτές προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών»): «Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβάλλονται σχετικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. 1. Ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι άμεσος και προσωπικός φόρος επί του κεφαλαίου, επί της περιουσίας, και επιβάλλεται στην καθαρή αξία κάθε μεταβιβαζόμενης μερίδας. Για τον υπολογισμό του φόρου το ν.δ. 118/73 [...] κατατάσσει τους φορολογούμενους σε κατηγορίες με κριτήριο τη συγγενική σχέση του δικαιούχου προς το δικαιοπάροχο. Για κάθε κατηγορία ισχύει ιδιαίτερη κλίμακα με ιδιαίτερους κατά κλιμάκια προοδευτικούς συντελεστές, με σκοπό τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση των μικρής αξίας μεταβιβαζόμενων περιουσιών και των εγγύτερου βαθμού συγγένειας δικαιοδόχων (κληρονόμων, δικαιοδόχων τέκνων) και τη βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση των μεγάλης αξίας μεταβιβαζόμενων περιουσιών και των απώτερου βαθμού συγγένειας δικαιοδόχων. Για

την επίτευξη του σκοπού αυτού ο κώδικας, εκτός από τον προσδιορισμό του φόρου βάσει προοδευτικής κλίμακας συντελεστών, θέσπισε και το συνυπολογισμό στην αιτία θανάτου, δωρεάς και γονικής παροχής κτήση όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών του ίδιου δικαιοπάροχου (κληρονομούμενου, δωρητή, γονέα) προς τον ίδιο δικαιοδόχο (κληρονόμο, δωρεοδόχο, τέκνο). Αναγκαίο συμπλήρωμα τούτου ήταν η καθιέρωση των διατάξεων, με τις οποίες θεσπίστηκε ο τρόπος υπολογισμού του φόρου στις περιπτώσεις συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών. **Ο συνυπολογισμός αιτιολογείται από την ανάγκη να αποτραπεί η συνεπεία της προοδευτικότητας καταστρατήγηση του νόμου**, η οποία, χωρίς το συνυπολογισμό, δεν θα μπορούσε να αποφευχθεί, αφού ο κληρονομούμενος, από εύνοια προς τους κληρονόμους του, κατά τη διάρκεια της ζωής του θα προέβαινε σε κατάτμηση της περιουσίας του και μεταβίβασή της με χαριστικές πράξεις, ώστε να τύχουν και ισάριθμων προς τις μεταβιβάσεις αφορολόγητων ποσών και ταυτόχρονα να αποφύγουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, που ισχύουν για τις μεγάλης αξίας μεταβιβάσεις. (Γ. Π. Παναγιωτόπουλου - Φορολογία κληρονομιών - δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία - έκδοση 1996). 2. Για τα θέματα του υπολογισμού του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών καθώς και για τα θέματα συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών ορίζουν τα άρθρα 4, 28, 29, 31, 36, 41, 44, 46, 47, 56 και 121 του ν.δ. 118/1973 [...]. Ειδικότερα ορίζεται ότι στην αιτία θανάτου, δωρεάς και γονικής παροχής κτήση συνυπολογίζονται και όλες οι δωρεές (εν ζωή ή αιτία θανάτου), γονικές παροχές και προίκες του ίδιου δικαιοπάροχου (κληρονομούμενου, δωρητή, γονέα) προς τον αυτό δικαιοδόχο (κληρονόμο, δωρεοδόχο και τέκνο), εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δε λογίζεται παραγεγραμμένο. [...] Για το συνυπολογισμό, λαμβάνεται υπόψη η αξία των προγενέστερων κτήσεων κατά το χρόνο γένεσης γι' αυτές της φορολογικής υποχρέωσης. Το υπόλοιπο της αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής αποκτώμενης περιουσίας που απομένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21-25, 27, 41 και 43 του ν.δ. 118/1973 υποβάλλεται στον οικείο φόρο, που υπολογίζεται σύμφωνα με την κατάταξη και τις φορολογικές κλίμακες του άρθρου 29 του ν.δ. 118 /1973 [...]. Συνεπώς, για το συνυπολογισμό των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών η οποία έχει υπαχθεί σε φόρο, δηλαδή συνυπολογίζεται η αξία των προγενέστερων κτήσεων μετά από την αφαίρεση των απαλλασσόμενων ποσών (π.χ. απαλλασσόμενα γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων, πρώτης κατοικίας κ.λ.π.). Σε περίπτωση συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών στην αιτία θανάτου ή δωρεάς κτήση, από το φόρο που προκύπτει κατά τα πιο πάνω, εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί, κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, ο οποίος (για τις προγενέστερες γονικές παροχές και προίκες) υπολογίζεται σαν να φορολογούνταν αυτές ως δωρεές. Αντίστοιχα, σε περίπτωση συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών στην αιτία γονικής παροχής (ή προίκας) κτήση, εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί, κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, ο οποίος (για τις προγενέστερες δωρεές) υπολογίζεται σαν να φορολογούνταν αυτές ως γονικές παροχές (ή προίκες). Σε προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, που για τη φορολογία τους διέπονταν από προϊσχύσασες του χρόνου συνυπολογισμού διατάξεις, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε γι' αυτές είναι μεγαλύτερος εκείνου που αναλογεί κατά τα προηγούμενα, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό, σύμφωνα με τα παραπάνω, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι

μικρότερος εκείνου που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής χωρίς συνυπολογισμό των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών ή προικών. Δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές δεν γίνεται συνυπολογισμός. [...]. 3. Εκτός των ανωτέρω φορολογικών διατάξεων, με τις διατάξεις του ν. 1329/1983 τροποποιήθηκαν διατάξεις του Αστικού Κώδικα, μεταξύ δε αυτών θεσπίστηκε ο θεσμός της γονικής παροχής (με το άρθρο 1509 ΑΚ), σύμφωνα με τον οποίο η παροχή περιουσίας από οποιονδήποτε γονέα στο τέκνο, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας, είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο, το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου του ν. 1329/1983 [...] περιουσιακές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους που γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 ΑΚ υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι το ποσό των 23.000.000 δρχ. αυτοτελώς για κάθε γονέα. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε 34.500.000 δρχ. στην περίπτωση που ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα ποσά αυτά συνυπολογίζονται και τυχόν προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους. Ειδικότερα, για τον καθορισμό του ορίου της γονικής παροχής, λαμβάνεται υπόψη το ποσό το οποίο τελικά υπάγεται στο φόρο, μετά δηλαδή από την αφαίρεση των απαλλασσόμενων ποσών (βλ. παράδειγμα 6). [...]. Κατά τα λοιπά, για τη φορολογία των γονικών παροχών εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 118/1973 [...].

Β. Για πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, για την αποφυγή παρερμηνειών και για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας παραθέτουμε ορισμένα παραδείγματα υπολογισμού φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1. Συνυπολογισμός σε κληρονομιά προγενέστερης δωρεάς [...].

3. Συνυπολογισμός σε κληρονομιά προγενέστερης γονικής παροχής. Φορολογία με το ίδιο φορολογικό καθεστώς.

Στις 2-1-1998 ο Α συνέστησε άτυπη γονική παροχή στην κόρη του Β χρηματικού ποσού ύψους 16.000.000 δρχ. Στις 10-2-1999 ο Α απεβίωσε και με διαθήκη κατέλιπε στη Β ένα διαμέρισμα αξίας 19.000.000 δρχ.

α) Υπολογισμός φόρου γονικής παροχής (κλίμακες ν. 2579/1998 - κατηγορία Α΄)

$$\{(16.000.000 - 15.000.000) \times 15\% + 491.250\} : 2 = 320.625 \text{ δρχ.}$$

β) Υπολογισμός φόρου κληρονομιάς (κλίμακες ν. 2579/1998 - κατηγορία Α΄)

$$\text{Συνολική φορολογητέα περιουσία } 16.000.000 + 19.000.00 = 35.000.000$$

$$\text{Αναλογών φόρος κληρονομιάς} = (35.000.000 - 15.000.000) \times 15\% + 491.250 = 3.491.250$$

$$\text{Μείον αναλογών φόρος της συνυπολογιζόμενης γονικής παροχής, σαν αυτή να ήταν δωρεά} = (16.000.000 - 15.000.000) \times 15\% + 491.250 = 641.250$$

Άρα, ο συνολικά οφειλόμενος για την κληρονομιά φόρος ανέρχεται σε

$$(3.491.250 - 641.250) = 2.850.000 \text{ δρχ. και είναι καταβλητέος σε 24 ίσες μηνιαίες δόσεις.}$$

4. Απαλλαγή α΄ κατοικίας σε κληρονομιά και άρση της απαλλαγής. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα

ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία **κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης**, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. Α΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Α. 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 πρόσοδος 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β΄ -γ΄ ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β΄ περ. ζ ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ (ίδια κατά περιεχόμενο με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.**»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ρητά στις σελ. 19-20 της συμπεριλαμβανόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, η αξία των περιγραφόμενων υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων

της κληρονομιαιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, «...προσδιορίζεται με τα συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου».

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν είναι ανακριβής η ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ και συγκεκριμένα ότι:

α) Δεν της καταλογίζεται νόμιμα η παράβαση της παράλειψης της υποβολής στην αρχική με αριθμ.δήλωση ΦΚληρ της επικαρπίας των μετοχών που της είχε δωρίσει ο ως άνω κληρονομούμενος, πατέρας της με τις υπ' αριθμ.γονικές παροχές. Τέτοια υποχρέωση δήλωσης θα υπήρχε αν της είχε δωρίσει την ψιλή κυριότητα με τις γονικές παροχές και παρακρατούσε αυτός την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή συνέβη το αντίθετο, με αποτέλεσμα με το θάνατό του να συνενωθούν ψιλή κυριότητα και επικαρπία και να κληρονομείται η πλήρης κυριότητα για τις υπό κρίση 3.271.056 μετοχές και ψιλή κυριότητα για τις υπόλοιπες 3.271.056 μετοχές, στις οποίες έχει ακόμη επικαρπία η αδελφή της.

Οι γονικές αυτές παροχές αυτές αφορούσαν την επικαρπία μετοχών της, εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Με τις παροχές αυτές δόθηκε στην ίδια η επικαρπία του 50% των μετοχών και αντίστοιχα το 50% στην αδελφή της, που κατείχε ο ως άνω κληρονομούμενος - πατέρας τους. Αυτός κράτησε την ψιλή κυριότητα του συνόλου των 6.542.112 μετοχών. Στη συνέχεια μετά το θάνατό του κληρονόμησε η ίδια με βάση την από ιδιόγραφη διαθήκη, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ. πρακτικό του Ειρηνοδικείου την ψιλή κυριότητα του συνόλου των 6.542.112 μετοχών, ενώ επί του 50% αυτών (3.271.056) διατηρεί επικαρπία η αδελφή της.

Συνεπώς, κατά την ημερομηνία θανάτου (29.1.2018) ήταν πλήρης κυρία 3.271.056 μετοχών και ψιλή κυρία 3.271.056 μετοχών με επικαρπώτρια την αδελφή της. Η απόκτηση των μετοχών αυτών λόγω θανάτου, με τα αντίστοιχα εμπράγματα δικαιώματα, που διαμορφώθηκαν κατά την ημερομηνία θανάτου δηλώθηκαν με την υπ' αριθμ. δήλωση σε αξία 1.517.769,99 € με βάση τη χρηματιστηριακή αξία τους, σύμφωνα με το νόμο και δε διαπιστώνεται κάποια διαφορά.

Από τις διατάξεις του άρθρου 1142 του Αστικού Κώδικα είναι σαφές ότι με το θάνατο του ως άνω κληρονομούμενου - πατέρα της για 3.271.056 μετοχές η επικαρπία είχε αποσβεστεί, διότι περιήλθαν στο ίδιο πρόσωπο και δεν έπρεπε να δηλωθεί πρόσθετα και η αξία της επικαρπίας.

Από τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 περ. ε' και του άρθρου 16 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών συνάγεται ότι οι προγενέστερες αυτές δωρεές / γονικές παροχές ορθά δε δηλώθηκαν από την ίδια, διότι: (i) αφορούσαν την επικαρπία των μετοχών, που κληρονομήθηκαν στο σύνολό τους, (ii) με το θάνατο του ψιλού κύριου το εμπράγματο δικαίωμα 3.271.056 μετοχών έγινε ένα (κοινό) χωρίς διαχωρισμό και έτσι αποσβέστηκε η επικαρπία των παραπάνω μετοχών, σύμφωνα δε με τα παραπάνω κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα της ψιλής κυριότητας λόγω θανάτου του ψιλού κυρίου ο φόρος της κτήσης αιτία θανάτου υπολογίστηκε στην αξία της πλήρους κυριότητας, (iii) έχοντας δηλώσει στην αρχική δήλωση ΦΚληρ ως ενιαίο εμπράγματο δικαίωμα τις μετοχές που κληρονομήθηκαν και στην αξία που δηλώθηκε συμπεριλαμβανόταν και η αξία της επικαρπίας των μετοχών που είχε δωρίσει ο θανών, δηλαδή δηλώθηκε και φορολογήθηκε η αξία της πλήρους κυριότητας τους, και συνεπώς ορθά δε συμπεριλήφθηκαν οι προγενέστερες

γονικές παροχές, διότι αποτελούσαν ένα και το αυτό με το αντικείμενο της κληρονομιάς και όχι κάτι επιπλέον (προγενέστερη του θανάτου χρηματική δωρεά ή δωρεά άλλου ακινήτου), (iv) έτσι δεν επηρεάστηκε το φορολογητέο αντικείμενο της κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να συνυπολογιστούν οι προγενέστερες δωρεές επικαρπίας των παραπάνω 3.271.056 μετοχών, διότι αυτές φορολογήθηκαν σε αξία πλήρους κυριότητας. Αντίθετα, σύμφωνα με τα παραπάνω ο τυχόν συνυπολογισμός τους θα επιτρεπόταν σε αντίθετη περίπτωση, όπου ο θανών θα ήταν ο επικαρπωτής. Υποχρέωση δήλωσης της σχετικής γονικής παροχής της επικαρπίας μετοχών είχε η αδελφή της, γιατί στις μετοχές αυτές δεν αποσβέστηκε η επικαρπία, όπως στην περίπτωση της, όπου η επικαρπία ενώθηκε με την κυριότητα στο ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλεται ανεπίτρεπτη διπλή φορολόγηση των 3.271.056 μετοχών, των οποίων κατέστη πλήρης κυρία.

β) Αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, δεν έγινε ορθή εκτίμηση, διότι αφορά τελείως διαφορετικά μη συγκρίσιμα ακίνητα.

Η δήλωση αξίας του ακινήτου βασίστηκε στις αντικειμενικές αξίες και τιμές ζώνης που έχουν καθοριστεί από τις αρμόδιες αρχές και βάσει φύλλων υπολογισμού που συνέταξε προς τούτο συμβολαιογράφος. Η δήλωση αυτή έτυχε ελέγχου της αρμόδιας προς τούτο Δ.Ο.Υ. και έγινε αποδεκτή.

Το κληρονομούμενο βρίσκεται σε πολύ μεγάλη απόσταση από το συγκριτικό στοιχείο και κυρίως δεν έχει άμεση πρόσβαση σε οδό, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες. Συνεπώς, και μόνο από αυτό αποδεικνύεται το εσφαλμένο της εκτίμησης.

Από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες προκύπτει ότι το συγκριτικό στοιχείο της θέσης είναι πολύ μακριά, σε χαμηλό υψόμετρο και όχι στο βουνό, όπως το κληρονομούμενο.

Για την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας ενός ακινήτου πρέπει αυτή να αποδεικνύεται με βάση όμοιο σε θέση, έκταση και ιδιότητες ακίνητο, όμορο του κληρονομούμενου, και να δικαιολογείται με βάση το πότε αυτό μεταβιβάστηκε και αν έχει τα ίδια και ποια χαρακτηριστικά (πρόσοψη σε οδό, ύπαρξη καλλιέργειας μονοετούς ή πολυετούς, άρδευση κ.λπ.).

Συνεπώς, δεν μπορεί να αποτελεί εν προκειμένω νόμιμη αιτιολογία χαρακτηρισμού ανακρίβειας της δήλωσης το συγκριτικό που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου και το οποίο είναι, όπως αναφέρει στην έκθεσή της, οικόπεδο σε οικισμό και όχι ελαιώνας, όπως το κληρονομούμενο, και η σχετική πράξη μεταβίβασής του έγινε δύο έτη μετά από το 2018. Καταρχήν, είναι πιθανό το 2020 να αυξήθηκαν οι αγοραίες αξίες στην περιοχή και αυτό ως οικόπεδο να έχει τελείως διαφορετική αξία σε σχέση με έναν ελαιώνα.

Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Πύργου δεν εξέτασε διόλου ούτε έλαβε υπόψη της το ότι δεν έχει πρόσοψη σε οδό ο ελαιώνας.

γ) Αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, δεν έγινε ορθή εκτίμηση, διότι αφορά τελείως διαφορετικά μη συγκρίσιμα ακίνητα.

Η δήλωση αξίας του ακινήτου βασίστηκε στις αντικειμενικές αξίες και τιμές ζώνης που έχουν καθοριστεί από τις αρμόδιες αρχές και βάσει φύλλων υπολογισμού που συνέταξε προς τούτο

συμβολαιογράφος. Η δήλωση αυτή έτυχε ελέγχου της αρμόδιας προς τούτο Δ.Ο.Υ. και έγινε αποδεκτή.

Είναι παράλογο το μεγαλύτερο μέρος του ακινήτου να έχει χαμηλή αξία και ένα τμήμα του να έχει πολλαπλάσια.

Από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες προκύπτει ότι το συγκριτικό στοιχείο της θέσης είναι πολύ μακριά, σε χαμηλό υψόμετρο και όχι στο βουνό, όπως το κληρονομούμενο.

Για την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας ενός ακινήτου πρέπει αυτή να αποδεικνύεται με βάση όμοιο σε θέση, έκταση και ιδιότητες ακινήτου. Το συγκριτικό που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου είναι, όπως αναφέρει στην έκθεσή της, οικόπεδο σε οικισμό και όχι ελαιώνας, όπως το κληρονομούμενο. Συνεπώς, και από μόνο του δεν αποτελεί ικανό στοιχείο για σύγκριση και πρέπει να ακυρωθεί η εν λόγω εκτίμηση.

Όπως πληροφορήθηκε από τον Πρόεδρο της κοινότητας, δεν γίνονται στην περιοχή αγοραπωλησίες εδώ και πολλά χρόνια, επειδή αυτή δεν είναι τουριστική. Όλες οι μεταβιβάσεις αφορούν κληρονομικές διαδοχές. Ακόμη και το συγκριτικό στοιχείο που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου δεν προέρχεται από αγοραπωλησία, οπότε θα υπήρχε πραγματική εικόνα προσφοράς και ζήτησης. Και αυτό από κληρονομιά προέρχεται και η αξία προσδιορίστηκε αυθαίρετα με σκοπό τον καταλογισμό φόρων.

Συνεπώς, και από μόνο του το επικαλούμενο από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου συγκριτικό στοιχείο δεν αποτελεί ικανό στοιχείο για σύγκριση και πρέπει να ακυρωθεί η εν λόγω εκτίμηση. Αντίθετα, υπάρχει απόκλιση σημαντική και από τις αντικειμενικές αξίες της περιοχής, με βάση τις οποίες δηλώθηκε η αξία του. Συναφώς η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1079/2004.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Σ' ό,τι αφορά στη μεταβιβασθείσα ψιλή κυριότητα επί των ως άνω υπό κρίση μετοχών:

α) Από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 16 παρ. 5 εδ. α' περ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 16 παρ. 1 εδ. α' και παρ. 6 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) προκύπτει σαφώς ότι κατά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου η ψιλή αυτή κυριότητα υπέκειτο σε ΦΚληρ, αφού εκείνη τη στιγμή περιήλθε στην προσφεύγουσα, που ήταν ήδη επικαρπώτριά τους.

β) Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε ΦΚληρ επί της αξίας της ψιλής αυτής κυριότητας, όπως υπολογίστηκε κατόπιν αφαίρεσης της αξίας που είχε η επικαρπία επί των υπό κρίση μετοχών κατά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου, ήτοι κατά το χρόνο γένεσης εν προκειμένω της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 16 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (29.1.2018)), από την αξία που είχε η πλήρης κυριότητα κατά τον ίδιο αυτό χρόνο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την ίδια αυτή διάταξη.

γ) Στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 25-26 αυτής) αποτυπώνεται με σαφήνεια ο τρόπος προσδιορισμού του εν λόγω ΦΚληρ και ειδικότερα το πώς αυτός προέκυψε κατόπιν

- (i) συνυπολογισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως αυτές ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (29.1.2018)), των προγενέστερων μεταβιβάσεων στην προσφεύγουσα, με σχετικές γονικές παροχές, της επικαρπίας επί των υπό κρίση μετοχών (και μάλιστα βάσει των δηλωθεισών από την προσφεύγουσα αξιών, τις οποίες δεν αμφισβήτησε ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ) και
- (ii) έκπτωσης του ΦΚληρ που αναλογούσε στις μεταβιβάσεις αυτές κατά την ημερομηνία του συνυπολογισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως αυτές ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (29.1.2018)).

σε συμφωνία με τα ως άνω διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1100903/692/Α0013/ΠΟΛ.1268/7.11.2000 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

δ) Τα ως άνω επικαλούμενα από την προσφεύγουσα:

- (i) ότι υποχρέωση δήλωσης θα υπήρχε αν ο ως άνω κληρονομούμενος, της είχε δωρίσει την ψιλή κυριότητα με τις γονικές παροχές και παρακρατούσε αυτός την επικαρπία,
- (ii) ότι από τη στιγμή που με το θάνατο του ως άνω κληρονομούμενου - πατέρα της η επικαρπία αποσβέστηκε διά της περιέλευσης στην ίδια της ψιλής κυριότητας επ' αυτών, δεν έπρεπε να δηλωθεί πρόσθετα και η αξία της επικαρπίας,
- (iii) ότι από τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 περ. ε' και του άρθρου 16 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών συνάγεται ότι κατά τη συνένωση της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα λόγω θανάτου του ψιλού κυρίου ο φόρος της κτήσης αιτία θανάτου υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, η ίδια δήλωσε δε στην αρχική δήλωση ΦΚληρ ως ενιαίο εμπράγματο δικαίωμα τις μετοχές που κληρονομήθηκαν και στην αξία που δηλώθηκε συμπεριλαμβανόταν και η αξία της επικαρπίας των μετοχών που είχε δωρίσει ο θανών, δηλαδή δηλώθηκε και φορολογήθηκε η αξία της πλήρους κυριότητας τους, και συνεπώς ορθά δε συμπεριλήφθηκαν οι προγενέστερες γονικές παροχές, διότι αποτελούσαν ένα και το αυτό με το αντικείμενο της κληρονομιάς και όχι κάτι επιπλέον, και
- (iv) ότι έτσι δεν επηρεάστηκε το φορολογητέο αντικείμενο της κληρονομιάς,

αφενός εκκινούν από την παραδοχή ότι με την υπ' αριθμ. αρχική δήλωση ΦΚληρ δηλώθηκε ως βάση υπολογισμού του ΦΚληρ η αξία της πλήρους κυριότητας των ως άνω μετοχών υπό την περαιτέρω παραδοχή ότι η επικαρπία είχε αποσβεστεί (κάτι ωστόσο που κατ' αποτέλεσμα σημαίνει ότι η ψιλή κυριότητα, σε περίπτωση συνένωσής της με την επικαρπία, εξισώνεται, ως αξία μεταβιβαζόμενου δικαιώματος με την πλήρη κυριότητα, το οποίο όχι απλώς είναι άτοπο, αλλά πολύ περισσότερο καταλήγει (κάτι που δε συνειδητοποιεί η προσφεύγουσα) σε αυτό ακριβώς που επιδιώκεται, κατά τα ως άνω διευκρινισθέντα με την

προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1100903/692/A0013/ΠΟΛ.1268/7.11.2000 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, να αποτραπεί με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ περί συνυπολογισμού των προγενέστερων χαριστικών μεταβιβάσεων του κληρονομούμενου στον κληρονόμο, δηλαδή σε καταστρατήγηση του νόμου), ενώ αντίθετα στην εν λόγω δήλωση ΦΚληρ, στο πεδίο της περιγραφής των περιουσιακών στοιχείων, δηλώνεται ως μεταβιβαζόμενο δικαίωμα μόνο η ψιλή κυριότητα επ' αυτών, με τη δηλωμένη αξία να αντιστοιχεί προφανώς στο περιγραφόμενο δικαίωμα (δηλαδή μόνο στην ψιλή κυριότητα), από κανένα δε στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι η δηλωμένη αυτή αξία αντιστοιχεί στην πλήρη κυριότητα επί των μετοχών, και **αφετέρου** βασίζονται σε εσφαλμένη αντίληψη των ως άνω εφαρμοστέων διατάξεων.

Β) Σ' ό,τι αφορά στα περιγραφόμενα υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητα, η προσφεύγουσα:

α) όχι μόνο δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα συγκεκριμένα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, το πώς (ήτοι επί ποιας συγκεκριμένα βάσης), υπό το πρίσμα των ως άνω επικαλούμενων από αυτήν παραμέτρων (αν ήθελε υποτεθεί ότι αυτές πράγματι συντρέχουν), προέκυψε κατά την 29.1.2018 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου· κρίσιμη, κατά τα ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση («κρίσιμος χρόνος φορολογίας»)), ειδικά για τα περιγραφόμενα υπό**και**στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητα (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, η επικαλούμενη από αυτήν ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αξίας που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (46.170,90 € για το πρώτο και 36.136,00 € + 7.422,99 € για το δεύτερο) και της δηλωθείσας με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ ως (κατά τη γνώμη της) πραγματικής («αγοραίας») αξίας τους (3.487,05 € για το πρώτο και 6.085,69 € + 7.422,99 € για το δεύτερο), αλλά

β) ούτε καν επικαλείται άλλο/-α συγκριτικό/-ά στοιχείο/-α, πιο πρόσφορο/-α σε σχέση με αυτό που χρησιμοποίησε ο υπό κρίση έλεγχος (με δεδομένο ότι, όπως προεκτέθηκε και σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα ρητώς στις σελ. 19-20 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι η αξία των περιγραφόμενων υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία),

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση υπόθεση αντιστράφηκε αδικαιολόγητα το βάρος απόδειξης και ειδικότερα ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο βάρος της να αποδείξει την αποδιδόμενη παράβαση, συγκεκριμένα δε αγνόησε α) το ότι τα κληρονομούμενα είναι ελαιώνες και όχι οικόπεδα, β) η πώληση του συγκριτικού είναι μεταγενέστερη, γ) βρίσκονται σε τελείως διαφορετικές περιοχές και απόσταση και δ) το ένα ακίνητο στη θέση είναι τυφλό.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα:

α) δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα συγκεκριμένα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, το πώς (ήτοι επί ποιας συγκεκριμένα βάσης), σε περίπτωση που ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ λάμβανε υπόψη τις ως άνω επικαλούμενες από αυτήν υπό (α)-(δ) παραμέτρους (αν ήθελε υποτεθεί ότι, εφόσον πράγματι συντρέχουν, δεν τις έλαβε υπόψη του), θα προέκυπτε κατά την 29.1.2018 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου· κρίσιμη, κατά τα ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση («κρίσιμος χρόνος φορολογίας»)), ειδικά για τα περιγραφόμενα υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητα της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, η επικαλούμενη από αυτήν ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αξίας που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (46.170,90 € για το πρώτο και 36.136,00 € + 7.422,99 € για το δεύτερο) και της δηλωθείσας με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ ως (κατά τη γνώμη της) πραγματικής («αγοραίας») αξίας τους (3.487,05 € για το πρώτο και 6.085,69 € + 7.422,99 € για το δεύτερο), και κυρίως

β) δεν επικαλείται άλλο/-α συγκριτικό/-ά στοιχείο/-α, πιο πρόσφορο/-α σε σχέση με αυτό που χρησιμοποίησε ο υπό κρίση έλεγχος (με δεδομένο ότι, όπως προεκτέθηκε και σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα ρητώς στις σελ. 19-20 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι η αξία των περιγραφόμενων υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία),

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει **ελλιπή** δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, β) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις **φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' , β' , γ' , δ' , στ' και ιγ' της παρ. 1, β) [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. α' και θ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). [...]. **Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση, η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία, στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων, στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). [...]. β) [...]. θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου. Στις φορολογίες κεφαλαίου [κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή **υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση** ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα [...]), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων. [...]. Το πρόστιμο επιβάλλεται, σύμφωνα με τα ισχύοντα, στο έτος που δημιουργείται η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης. ι) [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της επιβλήθηκε πρόσθετος ΦΚληρ 50% του κύριου ΦΚληρ, πλην όμως θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 100,00 € σύμφωνα με τη σχετική ευμενέστερη διάταξη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί το ζήτημα της εφαρμογής ή μη μιας ευνοϊκότερης για το φορολογούμενο πρόσωπο διάταξης σε σχέση με κάποια άλλη ανακύπτει μόνο σε περίπτωση που η πρώτη είναι μεταγενέστερη της δεύτερης, κάτι που δε συντρέχει στην περίπτωση της διάταξης του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ και εκείνων του άρθρου 54 ΚΦΔ, που θεσπίστηκαν την ίδια χρονική στιγμή. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλου).

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Σύνολο μερίδας προσφεύγουσας	2.740.770,14	3.565.726,94	3.565.726,94	824.956,80
Αναλογών ΦΚληρ	219.521,88	313.072,94	313.072,94	93.551,06
ΜΕΙΟΝ Φόρος συνυπολογιζόμενων δωρεών - γονικών παροχών	-	37.156,13	37.156,13	37.156,13
Διαφορά κυρίου ΦΚληρ	-	56.394,68	56.394,68	56.394,68
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	-	28.197,34	28.197,34	28.197,34
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-	<u>84.592,02</u>	<u>84.592,02</u>	<u>84.592,02</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.