



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1727

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /15.02.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ. /2022 και /2023 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2020), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /15.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ. /2022 και /2023 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2020), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το από 05/07/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το από 05/07/2024 συμπληρωματικό υπόμνημά του, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /15.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εκ διαθήκης κληρονόμου της κατά την 08/10/2020 αποβιώσασας (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 222.514,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 111.257,21€, ήτοι συνολικό ποσό 333.771,63€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από την ελεγκτική αρχή της αξίας κληρονομηθέντων ακινήτων και κατ' επέκταση της κληρονομικής του μερίδας από 255.896,14€ σε 814.958,14€, με την προσθήκη της αντικειμενικής αξίας ακινήτου που εκποίησε εν ζωή η κληρονομούμενη έναντι εισπραχθέντος τιμήματος 375.000,00€, εντός πενταετίας προ του θανάτου της, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν.2961/2001, ποσού 559.062,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 15/02/2024 έκθεσης φορολογίας κεφαλαίου, του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /07.08.2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη σύννομη η ηλεκτρονική κοινοποίηση του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ2023ΕΜΠ/08.08.2023 εγγράφου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σχετικά με τη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων. Παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς σε ακίνητο που πωλήθηκε πριν το θάνατο της κληρονομούμενης. Στην κληρονομιαία περιουσία πρέπει να ενταχθεί μόνο το ποσό των 200.211,09€ που είχε απομείνει στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της κληρονομούμενης κατά το χρόνο του θανάτου της (08/10/2020).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού

ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ: «... Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου. Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί. Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 ως προς την

κοινοποίηση των εντολών ελέγχου και διευκρινίστηκε ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του ΚΔΔ). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 ορίστηκε ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή ανάρτησε στην ψηφιακή θυρίδα του προσφεύγοντος στο Taxisnet, στις 08/08/2023 και ώρα 14:59:01, με αρ. καταχώρησης 20230808....., το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΞ2023ΕΜΠ/08.08.2023 έγγραφο κοινοποίησης εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1073/2018, εστάλη αυθημερόν (15:00:13) ηλεκτρονική ειδοποίηση στις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@windowslive.com και@otenet.gr) και μήνυμα στην ατομική ψηφιακή θυρίδα, το οποίο αναγνώστηκε στις 08/08/2023 και ώρα 15:26:00. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν.4987/2022, η κοινοποίησή της συντελέστηκε στις 08/08/2023.

Περαιτέρω, το υπ' αριθ. 16/22.01.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 Ν.4987/2022) με συνημμένο το σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς αναρτήθηκε στο Taxisnet, στις 22/01/2024 (09:24:59), με αρ. καταχώρησης 20240122....., εστάλη αυθημερόν (09:30:15) ηλεκτρονική ειδοποίηση στις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@windowslive.com και@otenet.gr) και μήνυμα στην ατομική ψηφιακή θυρίδα, το οποίο αναγνώστηκε στις 22/01/2024 και ώρα 12:13:01. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν.4987/2022, η κοινοποίησή τους συντελέστηκε στις 22/01/2024. Επί του

ανωτέρω σημειώματος, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεων του εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.2753/1999, με την οποία προστέθηκαν δύο εδάφια στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν.δ.118/1973, που ακολούθως κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 3 παρ. 3 του ν.2961/2001, διευκρινίστηκε ότι ως τίμημα να λαμβάνεται η αντικειμενική αξία των ακινήτων, εφόσον η αξία αυτή σε κάθε περίπτωση είναι μεγαλύτερη του συμβολαιογραφικού τιμήματος. Η τροποποίηση αυτή κρίθηκε αναγκαία, δεδομένου ότι είχε διαπιστωθεί το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα να υπολείπεται κατά πολύ της πραγματικής αξίας, με αποτέλεσμα την καταστρατήγηση της διάταξης και αυτό συμβαίνει συνήθως σε μεταβιβάσεις που γίνονται από υπερήλικες, προκειμένου να αποτελέσει αντικείμενο κληρονομιάς το μικρό αυτό τίμημα και όχι η πραγματική αξία του ακινήτου ή των μετοχών ή των λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών κ.λπ. και τούτο παρατηρείται ιδιαίτερα, όταν οι νόμιμοι κληρονόμοι τους είναι απώτεροι του α' βαθμού συγγενείς (ανιψιοί, αδελφοί κ.λπ.).

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί (ΣτΕ 502-7/2000, 3700-1/1998, 5045-50, 4793, 110/1996, 5220-9, 4703,/1995, 3147/1994, 1118-20, 1534/1991, 3240-1/1990, 3992, 3245/1988, 3097/1985, 2782/1980 κ.α.), από την διάταξη αυτή, η οποία επιτρέπει την διά παντός νομίμου μέσου απόδειξη από τον κληρονόμο περί του ότι το τίμημα πωλήσεως ακινήτου από τον κληρονομηθέντα (η οποία έλαβε χώρα εντός της τελευταίας, προ του θανάτου του, πενταετίας) δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομιά κατά το καθιερούμενο από την εν λόγω διάταξη τεκμήριο, συνάγεται ότι τούτο δύναται να αποδειχθεί όχι μόνον από έγγραφα αποδεικνύοντα αμέσως την ανάλωση του τιμήματος αλλά και από γεγονότα, από την εκτίμηση 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 κληρονομιά. Ειδικότερα, με την ως άνω διάταξη, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της αποδείξεως του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο του θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο, μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου εξακολουθούσε να υπάρχει και, συνεπώς,

ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία το τίμημα από την εκποίηση, από τον ίδιο, ακινήτων του, εάν ο κληρονομούμενος τα επώλησε εντός της τελευταίας πριν από τον θάνατό του πενταετίας. Το τεκμήριο αυτό δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο μέσο από τον κληρονόμο, ο οποίος, και αν ακόμη το Δημόσιο αποδείξει την βάση του τεκμηρίου αυτού, όπως έχει υποχρέωση, ήτοι την εκποίηση από τον κληρονομούμενο ακινήτων που ανήκαν σ' αυτόν εντός της τελευταίας πριν από τον θάνατό του πενταετίας και την είσπραξη από τον ίδιο του αντιστοίχου τιμήματος, δύναται να αποδείξει ότι το εν λόγω τίμημα δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Έχει δε περαιτέρω κριθεί (ΣΤΕ 3992/1988) ότι το εκτεθέν μαχητό τεκμήριο καθιερώνεται αδιασπίκτως σε βάρος του κληρονόμου, χωρίς να προβλέπεται για την εφαρμογή του καμία διάκριση αναφορικά με την σχέση που συνδέει τον τελευταίο με τον κληρονομούμενο, με συνέπεια να μην ασκεί επιρροή το ζήτημα εάν η σχέση του κληρονόμου προς τον κληρονομηθέντα ήταν τέτοια, ώστε να του επιτρέπει να γνωρίζει πώς διέθεσε ο τελευταίος το τίμημα (ΣΤΕ 1108/2020).

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει μόνο, προκειμένου περί ακινήτων το συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η εκποίηση (εντός πενταετίας), την ημερομηνία και το αναγραφόμενο σε αυτό τίμημα και την αντικειμενική αξία. Από την πλευρά του ο υπόχρεος κληρονόμος, δοθέντος ότι το τεκμήριο είναι μαχητό, μπορεί να αποδείξει ότι το τίμημα από την κατά τα προεκτεθέντα εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, π.χ. διότι αναλώθηκε από τον κληρονομούμενο εν ζωή για την εξόφληση συγκεκριμένων οικονομικών υποχρεώσεων του (π.χ. δανείου ή αγοράς περιουσιακού στοιχείου), ή για την κάλυψη δαπανών διαβίωσής του, ή ιατροφαρμακευτικής του περίθαλψης, ή για πληρωμή φόρων κτλ (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, σελ. 93 επ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσασας στις 08/10/2020 (ΑΦΜ) υπέβαλε, στις 18/03/2022 την υπ' αριθ. /2022 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2020) και στις 03/04/2023 την υπ' αριθ. /2023 τροποποιητική δήλωση, όπου συμπεριέλαβε τα κληρονομιαία στοιχεία. Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. /07.08.2023 εντολής του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι, κατά το έτος 2019, η κληρονομούμενη είχε εκποιήσει μέρος της ακίνητης περιουσίας της και συγκεκριμένα μία οριζόντια ιδιοκτησία επιφάνειας 479,82τ.μ., 5^{ου} ορόφου πολυώροφης οικοδομής κείμενης στο Ο.Τ. του Δήμου Θεσσαλονίκης, έναντι τιμήματος 375.000,00€ και αντικειμενικής αξίας 559.062,00€.

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το τίμημα του πωληθέντος ακινήτου, ήτοι η αντικειμενική αξία ποσού 559.062,00€, ως μεγαλύτερη έναντι του εισπραχθέντος τιμήματος, υπήρχε, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του ν.2961/2001, στην κληρονομιά της από 08/10/2020 αποβιώσασας (ΑΦΜ) κατά τον χρόνο επαγωγής αυτής και έπρεπε να φορολογηθεί.

Ακολούθως, επαναπροσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος, από 255.896,14€ σε 814.958,14€ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία επιβλήθηκε ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις κλίμακες και τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν.2961/2001 πλέον του προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 Ν.4987/2022.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη, κατά το μέρος που επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς σε ακίνητο που πωλήθηκε πριν το θάνατο της κληρονομούμενης, είναι παράνομη. Επικουρικά δε, διατείνεται ότι μόνο το ποσό των 200.211,09€ που υπήρχε στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της κατά το χρόνο του θανάτου της (08/10/2020), έπρεπε να προστεθεί στην κληρονομική του μερίδα, ως το εναπομείναν από το συνολικό εισπραχθέν τίμημα των 375.000,00€, που καταβλήθηκε από την εκποίηση του ακινήτου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε την υπ' αριθ. πρωτ./11/03/2024 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας (καταστήματος

Ωστόσο, ο προσφεύγων κληρονόμησε εκ διαθήκης την περιουσία της από 08/10/2020 αποβιώσασας (ΑΦΜ), η οποία κατά το έτος 2019 είχε μεταβιβάσει, με το υπ' αριθ./01.03.2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ακινήτό της και είχε εισπράξει, ένεκα τούτου, το συνολικό ποσό των 375.000,00€ (40.000,00€ στις 25/05/2018 και 335.000,00€ στις 28/02/2019) με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της, η δε αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 559.062,00€. Συνεπώς, καταρχάς, ορθά η αντικειμενική αξία της πώλησης του ακινήτου συμπεριλήφθηκε, κατά τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του ν.2961/2001, στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος.

Επιπλέον, η ως άνω κληρονομούμενη είχε δηλώσει τα ποσά των 40.000,00€ και 335.000,00€ ως έσοδα από διάθεση ακινήτων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, ενώ κατά την τελευταία πενταετία πριν από τον θάνατό της δήλωνε εισοδήματα από ακίνητη περιουσία και συντάξεις στις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, χωρίς να προκύπτουν δεδομένα για δωρεές ή αγορές της ή δαπάνες πέραν των απαιτούμενων για τη διαβίωσή της, με αποτέλεσμα το δηλωθέν εισόδημά της από ακίνητη περιουσία και συντάξεις, συνεκτιμηθείσας και της ηλικίας της (γεννηθείσα το 1947), να θεωρείται ότι κάλυπτε τις ανάγκες της.

Περαιτέρω, με την διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.2961/2001 καθιερώνεται μαχητό τεκμήριο περί του ότι περιλαμβάνεται στην κληρονομιά το τίμημα από την εκποίηση ακινήτων που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος εντός της τελευταίας πενταετίας πριν από τον θάνατό του και ότι το τεκμήριο αυτό δύναται να ανατραπεί από τον κληρονόμο με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο. Προς τούτο, ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα υπ' αριθ., και/01.03.2019 διπλότυπα είσπραξης του Δήμου Θεσσαλονίκης, συνολικής 31.698,83€, τα οποία καταβλήθηκαν με την υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή της Εθνικής Τράπεζας σε χρέωση του υπ' αριθ. 223/.....-..... τραπεζικού λογαριασμού της κληρονομούμενης, στον οποίο είχε κατατεθεί ποσό 32.000,00€ (εκ των 335.000,00€) έναντι προκαταβολής για την πώληση του ακινήτου, όπως αναγράφεται και στο συμβόλαιο μεταβίβασης.

Επιπροσθέτως, στο υπ' αριθ./01.03.2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του υπό κρίση ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ρητά αναγράφεται ότι ποσό 17.275,01€ κατατέθηκε από την αγοράστρια στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προς εξόφληση φόρου μεταβίβασης που όφειλε η κληρονομούμενη ως πωλήτρια για τη χρησιμότητά που

αποτελούσε τον τίτλο κτήσης της, για τον οποίο εκδόθηκε το υπ' αριθ./01.03.2019 διπλότυπο είσπραξης της ως άνω Υπηρεσίας.

Εκ των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι συνολικό ποσό 48.973,84€ εκ του καταβληθέντος τιμήματος αναλώθηκε από την κληρονομούμενη εν ζωή για την εξόφληση συγκεκριμένων οικονομικών υποχρεώσεων της (πληρωμή τελών και φόρων) και συνεπώς, δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου της.

Πέραν τούτων, ουδέν άλλο στοιχείο (δαπάνης) προσκόμισε ο προσφεύγων προς ανατροπή του εν λόγω τεκμηρίου από το οποίο να αποδεικνύεται ή έστω να πιθανολογείται σοβαρά ότι το υπό κρίση ποσό (αφαιρουμένων των προαναφερθέντων) είχε ήδη αναλωθεί κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης πράξης κατά το μέρος που επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς σε ακίνητο που πωλήθηκε πριν το θάνατο της κληρονομούμενης απορρίπτεται ως αβάσιμος, ο δε επιμέρους ισχυρισμός περί ανάλωσης του τιμήματος προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Αποφασίζομε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./15.03.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./15.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	250.677,07	809.739,07	760.765,23	-48.973,84
Πλέον οικοσκευής	6.719,07	6.719,07	6.719,07	0,00
Μείον έξοδα κηδείας	1.500,00	1.500,00	1.500,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	255.896,14	814.958,14	765.984,30	-48.973,84
Φόρος που αναλογεί	68.368,84	290.883,26	271.293,72	-19.589,54
Φόρος που βεβαιώθηκε	68.368,84	68.368,84	68.368,84	0,00
Διαφορά φόρου προς καταβολή		222.514,42	202.924,88	-19.589,54
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022		111.257,21	101.462,44	-9.794,77
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		333.771,63	304.387,32	-29.384,31

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.