



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-02-2025

Αριθμός Απόφασης: 275

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10-
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.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' 58/19-04-2024), 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του, κατοίκου, κατά της αριθμ. /23-09-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου του
5. Την ως άνω πράξη του
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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:

Στις απεβίωσε ο, κάτοικος εν ζωή επί της οδού Ο αποβιώσας/κληρονομούμενος σύμφωνα με το υπ' αρ. /30-07-2020 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου συνέταξε την από 28/09/2019 διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ. /18-10-2019 πρακτικό του δικαστηρίου αυτού. Με την ανωτέρω διαθήκη ο διαθέτης ορίζει ως κληρονόμο την αδερφή του

Για την ελεγχόμενη υπόθεση εκδόθηκε αρχικά από τον Προϊστάμενο της η με αρ. /27-09-2021 εντολή φορολογικού ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ. /15-10-2021 συστημένη επιστολή (RE.....GR) και στη συνέχεια μετά την έκδοση της με αρ. Δ.ΟΡΓ. Α 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ «...για τον ανακαθορισμό της ημερομηνίας έναρξης λειτουργίας και της δομής των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) της Γ.Δ.Φ.Δ., την εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων των οργανικών μονάδων αυτών ...», και της με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», επανεκδόθηκε από την Προϊσταμένη του η με αρ. /2024 εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην κληρονόμο με το υπ' αρ. πρωτ. /24-10-2022 έγγραφο.

Με το με αρ. πρωτ. ΕΞ/07-03-2024 έγγραφο του, γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη (.....) με ηλεκτρονική κοινοποίηση στις 18/03/2024 η με αρ. /05-02-2024 εντολή φορολογικού ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5).

Με το με αρ. /24-04-2024 ηλεκτρονικό αίτημα της φορολογικής αρχής έγινε αίτηση άρσης του τραπεζικού απορρήτου και πρόσβασης στο Μητρώο Τραπεζικών Λογαριασμών μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λοιπών Πληρωμών» (Σ.Μ.Τ.Λ & Λ.Π.) για τον κληρονομούμενο.

Αρχικά διενεργήθηκε από την αρμόδια για τη διεκπεραίωση ..' Δ.Ο.Υ. επαλήθευση της συμφωνίας του περιεχομένου των δηλώσεων/2019,/2019,/2020,/2020 &/2021 με τα οριζόμενα στην κείμενη νομοθεσία και διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν υπολογίστηκε ορθά το 1/30 της οικοσκευής σύμφωνα με το αρ. 13§2 του ν. 3091/2022
- Η φορολογητέα αξία του υπόγειου χώρου εμβαδού 128,09 τ.μ. στο ακίνητο του Πανοράματος δεν υπολογίστηκε ορθά καθώς χρησιμοποιείτο ως εργαστήριο και όχι ως αποθήκη.

Μετά τις διαπιστώσεις η φορολογική αρχή ανήρτησε στην προσωποποιημένη πληροφόρηση της κληρονόμου στο myTAXISnet την από 20-01-2021 πρόσκληση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την παραλαβή της πρόσκλησης, όπως αυτή ορίζεται στο αρ. 5 του ΚΦΔ. Η κληρονόμος δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση μετά την κοινοποίηση της πρόσκλησης και ακολούθησε η έκδοση της με αρ. /2021 εντολής ελέγχου αρχικά από τη και εν συνέχεια επανεκδόθηκε η με αρ. /2024 εντολή ελέγχου από το

Με την με αρ. /23-09-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου του προσδιορίστηκε

οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 33.607,79€, πλέον πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης αρ. 54 του ΚΦΔ ποσού 16.803,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 50.411,69€

Η διαφορά φόρου προέκυψε με τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της/2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία κληρονομηθέντος με την αριθμ./13-07-2021 πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου, ποσοστού 25% εξ αδιαιρέτου αγρού, εκτάσεως 93.925,17 τ.μ. στη θέση της κτηματικής περιφέρειας της Τ.Κ.του δήμου της Π.Ε., εκτός ορίων οικισμού, με απόσταση μέχρι 100μ από τη θάλασσα, για το οποίο υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. στις 13-04-2018 οι αριθμ. .../2018 και /2018 εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με την οποία (τελευταία δήλωση) δηλώθηκε ότι έκταση 3.505,09 τ.μ. είναι μονοετούς καλλιέργειας και έκταση 90.420,08 τ.μ. είναι δασική.

Σημειώνεται ότι η αξία του αγρού εκτάσεως 3.505,09 τ.μ. προσδιορίστηκε βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού (δήλωσης) σε 14.195,62€ και η αξία του αγρού εκτάσεως 90.420,08 τ.μ. βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού (δήλωσης) προσδιορίστηκε σε 219.720,79€, ήτοι συνολικά 233.916,41€, ενώ κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 380.396,94€

Το σύνολο της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας περιλαμβάνει τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία:

- 1.Ένα ΕΙΧ αυτοκίνητο μάρκας LAMBORGINI, βενζινοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, ημ/νία 1^{ης} άδειας 14/09/2006.
- 2.Ένα ΕΙΧ αυτοκίνητο, μάρκας BMW πετρελαιοκίνητο, 1500 κυβ. με αριθμό κυκλοφορίας, ημ/νίας 1^{ης} άδειας 27/05/2016.
- 3.Ένα δίκυκλο (μοτοσυκλέτα), μάρκας KAWASSAKI, βενζινοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, ημ/νία 1^{ης} άδειας : 20/02/2001.
- 4.Ένα σκάφος θαλάσσης, ταχύπλοο μήκους 12 μ. τύπου 406 RIVIERA PRINCESS YACHTS, αρ. ν. Άμστερνταμ Ολλανδίας 2019, μεταχειρισμένο.
- 5.Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες αγιογράφου
- 6.Διώροφη οικοδομή που ανήγειρε ο κληρονομούμενος βάσει της υπ' αρ./1992 άδειας ανεγέρσεως της Δ.Π.Θ. και την με αρ./2011 άδεια για εσωτερικές διαρρυθμίσεις σε υφιστάμενη μονοκατοικία και διαχωρισμό της σε δύο κατοικίες της Δ.Π.Θ. σ' ένα αυτοτελές και διακεκριμένο τμήμα οικοπέδου (κάθετη ιδιοκτησία) έκτασης 523 τ.μ. που βρίσκεται στο νότιο τμήμα του όλου οικοπέδου 1046 τ.μ. με πρόσοψη στην οδό Γράμμου, στο οποίο αντιστοιχεί ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου. Το όλο οικόπεδο

με αρ. 1 έκτασης 1046 τ.μ. βρίσκεται στο 25 Ο.Τ. του συνοικισμού Πανοράματος (Ν. 751), της Κοινότητας και Δ.Ε. Πανοράματος, του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη, της ΠΕ Θεσ/νίκης και επί των οδών Γράμμου 34 & Ιπποκράτους. Η ως άνω οικοδομή αποτελείται από : Υπόγειο εμβαδού 128,09 τ.μ. που περιλαμβάνει ένα χώρο που χρησιμοποιήθηκε παλιά ως εργαστήριο και δηλώθηκε ως αποθηκευτικός χώρος, Πυλωτή που περιλαμβάνει μία κλειστή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου (γκαραζ) εμβαδού 45 τ.μ.. Ισόγειο όροφο που περιλαμβάνει ένα διαμέρισμα με πρόσοψη στην οδό Γράμμου εμβαδού 89,87 τμ και κλιμακοστάσιο 15,18 τ.μ.. Α΄ όροφο που περιλαμβάνει ένα διαμέρισμα με πρόσοψη στην οδό Γράμμου, εμβαδού 77,30 και κλιμακοστάσιο 15 τμ και στέγη. Εξωτερική πισίνα 24 τ.μ. (σύμφωνα με τις δηλώσεις εισοδήματος του κληρονομούμενου).

7.Μονοκατοικία εμβαδού 150 τμ με ποσοστό 33,33% εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου 352 τμ που βρίσκεται στην οδό στο Δήμο Πυλαίας.

8.Οικόπεδο εμβαδού 198 τμ με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου που βρίσκεται στο υπ' αρ. 44 ΟΤ επί των οδών,, στο Δήμο Πυλαίας.

9.Οικόπεδο εμβαδού 63 τμ με ποσοστό 100% εξ αδιαιρέτου που βρίσκεται στο υπ' αρ. 44 Ο.Τ. επί των οδών Γερμ.,, στο Δήμο Πυλαίας.

10.Τραπεζικοί λογαριασμοί του κληρονομούμενου ύψους 37.957,08€

Τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην κυριότητα της κληρονόμου και η αξία αυτών όπως δηλώνεται και όπως υπολογίστηκε από τον έλεγχο είναι ως κάτωθι:

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης (€)	Αξία ελέγχου (€)
1	EIX - LAMBORGINI	70.000,00	70.000,00
2	EIX-BMW	15.000,00	18.000,00
3	ΔΙΚΥΚΛΟ - KAWASSAKI	1.000,00	1.000,00
4	ΤΑΧΥΠΛΟΟ ΣΚΑΦΟΣ	45.000,00	45.000,00
5	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ – ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΓΙΟΓΡΑΦΟΥ	13.094,34	13.094,34
6	ΔΙΟΡΩΦΗ ΟΙΚΟΔΟΜΗ	449.729,55	504.862,33
7	ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ 150ΤΜ ΠΥΛΑΙΑ 33,33%	0,00	29.764,52
8	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 198,00 ΤΜ ΠΥΛΑΙΑ 50%	0,00	23.212,78
9	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 63 ΤΜ ΠΥΛΑΙΑ 100%	0,00	16.413,08
	Οικοσκευή	8.509,00	12.627,71
	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	0,00	37.897,08

	Σύνολο αξίας ενεργητικού	602.332,89	771.871,84
	Έξοδα κηδείας	0	1.500,00
	Χρέη κληρονομούμενου	0,00	0,00
	Σύνολο αξίας παθητικού	0,00	1.500,00
	Σύνολο φορολογητέας αξίας	602.332,89	770.371,84

Βάσει των ανωτέρω συμπερασμάτων διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι για τις επίδικες δηλώσεις φόρου κληρονομίας με αριθμό φακέλου Θ/2019 της και κληρονομούμενο τον προέκυψε ο ακόλουθος φόρος κληρονομίας για την προσφεύγουσα, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 λαμβάνοντας υπόψη την αξία της κληρονομικής

	<i>ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</i>	<i>ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	<i>ΔΙΑΦΟΡΑ</i>
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ:	602.332,89 €	771.871,84 €	169.538,95 €
ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ Έξοδα κηδείας	0,00€	1.500,00€	-1.500,00€
ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	0,00€	0,00€	0,00€
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	-	-	-
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ- ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ	-	-	-
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	602.332,89 €	770.371,84 €	168.038,95 €

περιουσίας και το βαθμό συγγένειας (Β' κατηγορία) :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010 αρ.25
(ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ Β' κατηγορία: 30.000,00€)

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ για αξία 770.371,84 €	
30.000,00 Αφορολόγητο	
70.000,00 χ 5% = 3.500,00€	117.574,37€
200.000,00 χ 10% = 20.000,00€	
470.371,84 χ 20% = 94.074,37€	
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ	83.966,58€
Δηλ. 1107/2019: 6.600,00€	
Δηλ. 1123/2019: 1.309,43€	
Δηλ. 601/2020: 74.355,35€	
Δηλ. 76/2021: 1.701,80€	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	33.607,79€*
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ αρ. 54 ΚΦΔ.	16.803,90€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	50.411,69 €

Οι διαπιστώσεις και διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 07-08-2024 με το υπ' αριθμ. /18-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση βάσει του αρ. 33 ν. 5104/2024 αρ. 6 του ν. 2960/1999 ΚΔΔ με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από 23.09.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου -προσδιορισμού αξίας δήλωσης φόρου κληρονομιάς Ν.2961/2001 και Ν.5104/2024 και βάσει αυτής εκδόθηκε ο υπ' αριθ. /23.09.2024 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους

1. Για το σκάφος που κληρονόμησε βρίσκεται σε επιδικία και μάλιστα δεν έχει τη νομή. Ως εκ τούτου θα πρέπει να αναβληθεί η φορολογική υποχρέωση και να μην συνυπολογιστεί στην κληρονομητέα περιουσία.

2.Αναφορικά με τα ακίνητα, δεδομένου ότι αυτά δηλώθηκαν στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης, σε κάθε περίπτωση δεν θα πρέπει να της επιβληθούν κυρώσεις, δεδομένου ότι δεν είχε σκοπό απόκρυψης.

3.Ως προς τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι δεν έχει αποκτήσει οποιαδήποτε εξουσία επ' αυτών δεδομένου ότι απαιτείται κληρονομητήριο, η έκδοση του οποίου δεν είναι δυνατή στην παρούσα φάση λόγω της εκκρεμοδικίας. Ως εκ τούτου θα πρέπει να γίνει δεκτό, ότι και προς την περίπτωση αυτή επέρχεται αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης άλλως ότι λόγω ανωτέρας βίας δεν θα πρέπει να επιβληθούν κυρώσεις (πρόστιμα και τόκοι).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ.1 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36§6 του ΚΦΔ : 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

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, β) νέμηση, ...».

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».

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:... θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.

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 κληρονομουμένου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7§1 του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν

τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή στο **άρθρου 9 του Ν.2961/2001** προβλέπεται ότι : «**1. 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 στο **άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (Αξία ακινήτων)** προβλέπεται ότι « **....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.**

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 2961/2001: 1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, 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 σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,...»

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ'

αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που συμπεριλήφθηκαν από τον έλεγχο στο ενεργητικό της κληρονομίας περιλαμβάνεται ένα ταχύπλοο σκάφος μήκους 12 μ. τύπου 406 RIVIERA PRINCESS YACHTS, αρ. ν. Άμστερνταμ Ολλανδίας 2019 HL,, μεταχειρισμένο. Το σκάφος αυτό συμπεριλήφθηκε από την προσφεύγουσα στην υπ' αριθ...../21.11.2019 δήλωση φόρου κληρονομίας με δηλωθείσα αξία 45.000,00 ευρώ, με την οποία ζητούσε την άμεση φορολόγηση των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων, η οποία θεωρήθηκε ειλικρινής από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν προέκυψε διαφορά φόρου κληρονομίας από το στοιχείο αυτό.

Η προσφεύγουσα ωστόσο υποστηρίζει ότι για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο «θα έπρεπε να αναβληθεί η φορολογική υποχρέωση και να μην συνυπολογιστεί στην κληρονομητέα περιουσία», επικαλούμενη την υπ' αριθ...../2023 Εισαγγελική Διάταξη και τη μετέπειτα προσφυγή της κατά της ως άνω εισαγγελικής διάταξης.

Ο ισχυρισμός αυτός όμως προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ανεξάρτητα από την έκβαση της ανωτέρω δικαστικής διένεξης, η προσφεύγουσα έχει συμπεριλάβει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο στην υπ' αριθ...../21.11.2019 δήλωση φόρου κληρονομίας. Επί αυτής της δήλωσης και ειδικότερα ως προς το συγκεκριμένο στοιχείο δεν διατυπώθηκε επιφύλαξη ούτε υποβλήθηκε ανακλητική/τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομίας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπως αναφέρεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος συνυπολόγισε την αξία του στοιχείου αυτού στο ενεργητικό της κληρονομίας, χωρίς όμως να διαφοροποιήσει εν τέλει τη δηλωθείσα αξία του. Ως εκ τούτου, μη προκύπτουσας διαφοράς φόρου από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο το οποίο εξακολουθούσε να συμπεριλαμβάνεται έως το χρόνο της έκθεσης ελέγχου στα δηλωθέντα στοιχεία της κληρονομίας, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό:

Περαιτέρω, μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που συμπεριλήφθηκαν από τον έλεγχο στην κληρονομία και αμφισβητούνται από την προσφεύγουσα είναι ορισμένα ακίνητα τα οποία δήλωνε ο κληρονομούμενος στην περιουσιακή του κατάσταση (Ε9) και δεν δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου

κληρονομιάς από την εκ διαθήκης κληρονόμο. Για τα ακίνητα αυτά προβάλλει ότι είχαν δηλωθεί στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης της ίδιας (Ε9) και για τον λόγο αυτό δεν έπρεπε να επιβληθεί επί αυτών φόρος κληρονομιάς. Ο σχετικός ισχυρισμός που είχε διατυπωθεί και στο υπ' αριθ./23.08.2024 υπόμνημά της δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο. Πρόκειται για τα ακόλουθα ακίνητα τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας:

1) Μία μονοκατοικία, εμβαδού 150 τ.μ. με ποσοστό 33,33% εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου 352τμ που βρίσκεται στην οδό στο Δήμο Πυλαίας

Το ανωτέρω περιγραφόμενο ακίνητο είναι δηλωμένο από τον κληρονομούμενο στην τελευταία προ του θανάτου δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) κατά ποσοστό 33,33%. Η ελεγχόμενη, με το υπ' αριθ./23.08.2024 υπόμνημά της, επικαλείται ότι δηλώνει το ως άνω ακίνητο στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9), χωρίς να έχει προσκομίσει στον έλεγχο τίτλο κτήσης που να αποδεικνύει την προγενέστερη του θανάτου κτήση του συγκεκριμένου ακινήτου.

Ελλείψει λοιπόν αποδεικτικών στοιχείων που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη την περιουσιακή κατάσταση του κληρονομούμενου (Ε9), ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως μη δηλωθέν κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο το επίμαχο ακίνητο (κατά ποσοστό 33,33%) και το συνυπολογίζει στην κληρονομική μερίδα της

2) Ένα οικόπεδο, εμβαδού 198 τ.μ. με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου που βρίσκεται στο υπ' αρ. 44 Ο.Τ. επί των οδών,, στο Δήμο Πυλαίας και ένα επίσης οικόπεδο, εμβαδού 63 τ.μ. με ποσοστό 100% εξ αδιαιρέτου που βρίσκεται στο υπ' αρ. 44 Ο.Τ. επί των οδών,, στο Δήμο Πυλαίας.

Σύμφωνα με την υπ'αρ./17-05-2010 Δημόσια Διαθήκη της (μητέρα του κληρονομούμενου) που συντάχθηκε από την Συμβολαιογράφο, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ./17-02-2015 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου και δεν έχει δημοσιευθεί άλλη σύμφωνα με το με αρ./25-02-2019 Πιστοποιητικό του ίδιου δικαστηρίου, διαπιστώνεται ότι η ανωτέρω διαθέτης ορίζει ως κληρονόμους σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία τα 3 τέκνα της (....., &). Συγκεκριμένα, στον υιό της άφηνε κατά πλήρη κυριότητα το ιδανικό της μερίδιο από ένα οικόπεδο 198 τ.μ., καθώς και ένα οικόπεδο 63 τ.μ. στο Δήμο Πυλαίας. Ο κληρονομούμενος δήλωνε τα ανωτέρω περιγραφόμενα ακίνητα στην περιουσιακή του κατάσταση (Ε9).

Εξάλλου η προσφεύγουσα ορθώς δηλώνει τα εν λόγω ακίνητα στη δική της περιουσιακή κατάσταση (Ε9) ως όφειλε καθώς είναι μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμος, χωρίς ωστόσο να τα έχει συμπεριλάβει στις υποβαλλόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και να καταβάλλει για αυτά τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως μη δηλωθέντα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία τα επίμαχα ακίνητα και τα συνυπολόγισε στην κληρονομική μερίδα της

Τέλος, μεταξύ των στοιχείων του ενεργητικού της κληρονομικής περιουσίας περιλαμβάνονται υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων του κληρονομούμενου ύψους 37.897,08 € που συνυπολογίστηκαν στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας ως μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμου. Συγκεκριμένα πρόκειται για τους ακόλουθους τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχο τον, κατά την ημερομηνία θανάτου 10/10/2019, τα χρηματικά υπόλοιπα των οποίων γνωστοποιήθηκαν στον έλεγχο μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λοιπών Πληρωμών» (Σ.Μ.Τ.Λ & Λ.Π.):

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	Ε.Τ.Ε.	.....	Καταθετικός	.....	17.686,78€
2	EUROBANK	.....	Καταθετικός	.....	2.727,53€
3	ALPHA BANK	.....	Καταθετικός	.....	133.05€
4	ALPHA BANK	.....	Καταθετικός	.....	743.42€
5	ALPHA BANK	.....	Καταθετικός	.....	6.47€
6	ALPHA BANK	.....	Καταθετικός	.....	14.576.09€
7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	Καταθετικός	.....	34,69€
8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	Καταθετικός	.....	1.885,91€
9	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	Καταθετικός	.....	65,92€
10	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	Καταθετικός	.....	37,22€
11	ALPHA BANK	.....		.....	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ					37.897,08 €

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει πως δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, ότι δεν είχε αποκτήσει εξουσία επ' αυτών των καταθέσεων, λόγω έλλειψης κληρονομητηρίου, το οποίο δεν μπορούσε να αποκτήσει λόγω εκκρεμοδικίας σε στοιχεία της κληρονομικής περιουσίας και για τον λόγο αυτό υφίσταται αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης ή σε κάθε περίπτωση λόγος ανωτέρας βίας.

Επειδή η εκκρεμοδικία αφορά ένα μόνο στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας και όχι πάντως τους τραπεζικούς λογαριασμούς του κληρονομούμενου, οι τράπεζες δεν θα είχαν λόγο να αρνηθούν στη μοναδική βάση της διαθήκης κληρονόμου την πρόσβαση στους λογαριασμούς του κληρονομούμενου. Εξάλλου, η προσφεύγουσα επικαλείται την έλλειψη προσβασιμότητας στους λογαριασμούς του αδερφού της, χωρίς να προσκομίζει έγγραφες απορρίψεις στα αιτήματά της για πρόσβαση στους λογαριασμούς από τις αρμόδιες τράπεζες.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός, πέραν της αοριστίας του, προβάλλεται αβάσιμα, επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 3 του ν.2961/2001 τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών αποτελούν αντικείμενο κληρονομίας και ως εκ τούτου ορθά και νόμιμα συνυπολογίστηκε, από τον έλεγχο, το συνολικό ποσό αυτών στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας, η οποία είναι μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμος, βάσει της από 28-09-2019 ιδιόγραφης διαθήκης του που δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ. /18-10-2019 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου

Επειδή το πόρισμα του ελέγχου και η νόμιμη αιτιολογία αυτού τεκμηριώθηκε **πλήρως**, όπως συνάγεται ευκρινώς από την οικεία έκθεση ελέγχου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου τυγχάνει απαράδεκτος και μη νόμιμος.

Επειδή η έκθεση ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από την Ελέγκτρια του για την προσφεύγουσα, τυγχάνει **πλήρης, ορθή, αληθής, νόμιμη** και αναλύει εμπεριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από το αρμόδιο

Επειδή βάσει της έκθεσης του, το πρόστιμο ανακρίβειας των δηλώσεων εκ παραδρομής, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, αντί εκείνου του αρ. 58 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το 2019, που ίσχυε ο ν. 4174/2013 (μετέπειτα ν. 4987/2022). Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της επιβολής προστίμου λόγω ανακρίβειας, ως προς τη νομική βάση.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-10-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. /23-09-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2019:

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2019	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	33.607,79€	33.607,79€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ αρ. 58 ν. 4987/2022	16.803,90€	16.803,90€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.411,69€	50.411,69€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ όπως ισχύει.

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

α.α

Σημείωση:

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