



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 956

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : 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 09.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜ Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, και β), ΑΦΜ ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, ως κληρονόμων της το γένος (ημερομηνία θανάτου 14.8.2019), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή, οδός αριθμός κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτές, κατά της υπ' αριθμ./7.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

(ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019, αριθμ. δήλωσης /2021, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 07.11.2024 οικεία 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 από 09.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ, και β), ΑΦΜ ως κληρονόμων της το γένος (ημερομηνία θανάτου 14.8.2019), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτές, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /7.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019, αριθμ. δήλωσης /2021, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής) επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών, ως κληρονόμου της το γένος (ημερομηνία θανάτου 14.8.2019), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 2.171,38 €, πλέον 1.085,69 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας υπ' αριθμ. /2021 οικείας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 3.257,07 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάση της από 07.11.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας (κατά το μέρος που αφορά σε αυτήν) με την προσθήκη στο ενεργητικό της κληρονομιάς ενός (1) χρηματικού ποσού συνολικού ύψους 88.469,07 € από εκποίηση ακινήτου εντός της προηγούμενης του θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης 5ετίας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγουσες ζητούν, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων τους, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Απαράδεκτο, μη νόμιμο και ιδιαιτέρως καταχρηστικό να καλούνται σήμερα ως κληρονόμοι της ως άνω κληρονομούμενης να δηλώσουν ως κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο μία υποθετική αξία του συγκεκριμένου πωληθέντος από αυτήν ακινήτου, που υπολογίζεται εσφαλμένως στην αντικειμενική αξία αυτού, ποσού 88.496,07 €, το οποίο ουδέποτε εκείνη εισέπραξε, αντί του πραγματικού τιμήματος πώλησης του ακινήτου (35.000,00 €).
- 2) Ολόκληρο το ποσό του τιμήματος των 35.000,00 € από την ως άνω εκποίηση η κληρονομούμενη το είχε χρησιμοποιήσει πολύ πριν από το θάνατό της για την κάλυψη

των αυξημένων, λόγω και της μεγάλης ηλικίας της (96 ετών), αναγκών διαβίωσής της, της ιατρικής της περίθαλψης και της νοσηλείας της σε νοσηλευτικά ιδρύματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 εδ. α' ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (18.11.2024): *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση [...], οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.»*

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τα προεκτεθέντα, με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ούτε επιβλήθηκε κανένας φόρος σε βάρος της δεύτερης εκ των ως άνω προσφευγουσών ούτε στο σώμα της πράξης ή έστω στη συμπεριλαμβανόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 07.11.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ρητά αυτή ως αλληλεγγύως ευθυνόμενη με το πρόσωπο, στο οποίο αφορά άμεσα η πράξη (ήτοι με την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών, η οποία για το λόγο αυτό είναι και η μόνη που έχει, καταρχήν, άμεσο έννομο συμφέρον να στραφεί κατ' αυτής). Ως εκ τούτου, η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών δεν έχει (άμεσο) έννομο συμφέρον να στραφεί κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι δεν την αφορά πάντως άμεσα (είναι δε αδιάφορο το γεγονός ότι μπορεί να την αφορά έμμεσα, ως αδελφή της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών). Συνεπώς, η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών δε νομιμοποιείται ενεργητικά για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως εκ τούτου αυτή अपαραδέκτως ασκείται από αυτήν ως μη νομιμοποιούμενη ενεργητικά προς τούτο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2019 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης): *«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 2019 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (18.11.2024): *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' -γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 14.8.2019, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«...το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή*

όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2017 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./20.3.2017 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου): «**1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...]** επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. **2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...]** **κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2017 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./20.3.2017 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου): «**Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...]** λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) **η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυαν για το έτος 2017 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./20.3.2017 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών προβάλλει ότι είναι απαράδεκτο, μη νόμιμο και ιδιαίτερος καταχρηστικό να καλείται σήμερα ως κληρονόμος της ως άνω κληρονομουμένης να δηλώσει ως κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο μία υποθετική αξία του συγκεκριμένου πωληθέντος από αυτήν ακινήτου, που υπολογίζεται εσφαλμένως στην αντικειμενική αξία αυτού, ποσού 88.496,07 €, το οποίο ουδέποτε εκείνη εισέπραξε, αντί του πραγματικού τιμήματος πώλησης του ακινήτου (35.000,00 €), ειδικότερα δε ότι:

α) Στα πλαίσια της γνωστής σε όλους οικονομικής κρίσης που βίωσε η χώρα κατά την τελευταία 10ετία και τη ραγδαία μείωση της οικονομικής δυνατότητας όλων, ιδιαίτερα δε συνταξιούχων και ιδιοκτητών ακινήτων, η κληρονομουμένη, που είχε και τις δυο αυτές ιδιότητες, υποχρεώθηκε, όπως και πλήθος άλλων φορολογουμένων, προκειμένου να ανταποκριθεί στις φορολογικές αλλά και άλλες σημαντικές βιοτικές ανάγκες της, να προχωρήσει στην εκποίηση του ως άνω περιγραφέντος διαμερίσματος ιδιοκτησίας της, που κατείχε για περισσότερα από 50 έτη, με πραγματικό τίμημα 35.000,00 €. Μπορεί το τίμημα αυτό σήμερα να φαίνεται για τον έλεγχο ιδιαίτερα χαμηλό σε σύγκριση με τη σημερινή αξία του πωληθέντος ακινήτου, τη συγκεκριμένη όμως περίοδο της πώλησής του ήταν το καλύτερο δυνατό που μπόρεσε να επιτύχει η κληρονομουμένη, δεδομένου ότι, όπως είναι γνωστό σε όλους, η ζήτηση στην εν γένει αγορά των ακινήτων ήταν τότε ιδιαίτερα χαμηλή, αλλά και στη συγκεκριμένη περιοχή (Κυψέλη) σχεδόν ανύπαρκτη, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα την πλήρη υποτίμηση της αξίας όλων των ευρισκομένων εκεί ακινήτων.

β) Την πραγματική και αδιαμφισβήτητη αυτή κατάσταση επιβεβαιώνει και πλήθος άλλων μεταβιβάσεων, διαθέσιμων ως στοιχείων στην Πλατφόρμα της ΑΑΔΕ Μητρώο Μεταβιβάσεων Αξιών Ακινήτων, ορισμένα παραδείγματα των οποίων γνωρίζει η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί η εν λόγω προσφεύγουσα δεν προσκομίζει (συνυποβάλλει) εν προκειμένω, αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει), κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο προς απόδειξη της επικαλούμενης από αυτήν, στην ιδιαίτερη περίπτωση του υπό κρίση ακινήτου, για σκοπούς ΦΜΑ έτους 2017 ουσιώδους απόκλισης μεταξύ της αντικειμενικώς προσδιορισθείσας και της πραγματικής-εμπορικής αξίας (με την έννοια ότι η πρώτη είναι ουσιαδώς υψηλότερη της δεύτερης) κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ./20.3.2017 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου(κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην περίπτωση του μεταβιβασθέντος με αυτή ακινήτου). Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την 14.8.2019, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4174/2013: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου

φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. 3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών προβάλλει ότι ολόκληρο το ποσό του τιμήματος των 35.000,00 € από την ως άνω εκποίηση η κληρονομουμένη το είχε χρησιμοποιήσει πολύ πριν από το θάνατό της για την κάλυψη των αυξημένων, λόγω και της μεγάλης ηλικίας της (96 ετών), αναγκών διαβίωσής της, της ιατρικής της περίθαλψης και της νοσηλείας της σε νοσηλευτικά ιδρύματα, ειδικότερα δε ότι:

α) Ο χρόνος, κατά τον οποίον διεξάγεται ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος, βρίσκεται σε μεγάλη απόσταση από το χρόνο κάλυψης των δαπανών αυτών, με αποτέλεσμα να μη διατηρεί σήμερα αρχείο αποδείξεων και άλλων εγγράφων για τα έτη 2017, 2018 και 2019 για δαπάνες και έξοδα που πραγματικά όμως επιβάρυναν την οικονομική κατάσταση της κληρονομουμένης και εξανέμισαν το ως άνω εισπραχθέν από εκείνη ποσό και όχι μόνον.

β) Από τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 2 και 36 παρ. 2 ν. 4174/2013 προκύπτει σαφώς ότι ούτε ακόμα και στα πλαίσια παράταξης της προθεσμίας παραγραφής είχε εκ του νόμου την υποχρέωση να διαφυλάξει αρχείο φορολογικών παραστατικών της κληρονομουμένης, γεγονός που επί της ουσίας της στερεί τη δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων, επί των οποίων ο έλεγχος βασίζει τη φορολόγησή της ως κληρονόμου.

γ) Παρόλ' αυτά, κατόπιν έρευνας και αναζήτησης στο αρχείο του προσκομίζει και επικαλείται και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της επικυρωμένο αντίγραφο της υπ' αριθμ./18.4.2018 απόδειξης παροχής υπηρεσιών για ποσό 20.114,18 €, που καταβλήθηκε από την κληρονομουμένη στο σύνολό του.

Το συνολικό αυτό ποσό δαπανήθηκε κατά το έτος 2018 για τη νοσηλεία της στο εν λόγω νοσοκομείο και θα έπρεπε στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου να υπολογιστεί ως δαπάνη της κληρονομουμένης μετά την πώληση του υπό κρίση ακινήτου έως και την ημέρα του θανάτου της.

δ) Όσον αφορά τις αιτιάσεις του ελέγχου περί υποχρέωσης προσκόμισης του πρωτοτύπου αυτού του παραστατικού, προκειμένου να ληφθεί υπ' όψη η δαπάνη αυτή στον υπολογισμό του ΦΚληρ, παραπέμπει και πάλι στα προεκτεθέντα περί της εκ του νόμου παραγραφής τέτοιας υποχρέωσής της.

Η πραγματικότητα είναι εξάλλου ότι μετά τον θάνατο της κληρονομουμένης φρόντισε να μην διατηρήσει οιοδήποτε τέτοιο έγγραφο, που μόνο θλίψη θα της προκαλούσε. Επειδή δε ο έλεγχος ζητά απαραδέκτως την προσκόμιση του πρωτοτύπου παραστατικού (ήδη απωλεσθέντος) για την περίπτωση που η κληρονομουμένη είχε τυχόν εισπράξει εκ των υστέρων σχετικό ασφάλιστρο από ασφαλιστική εταιρεία, δηλώνει ότι η κληρονομουμένη δεν είχε ιδιωτική ασφάλιση, όπως εξάλλου προκύπτει και από το σώμα του επικαλούμενου παραστατικού που στο σημείο «.....» δεν υπάρχει αναφορά σε κάποιο φορέα ή εταιρεία, με αποτέλεσμα τελικά να δαπανήσει μεγάλο μέρος των οικονομιών της, αλλά και το ίδιο το τίμημα της πώλησης του ως άνω ακινήτου, πριν το θάνατό της για την περίθαλψη της και ιατρικές της ανάγκες.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται σαφώς από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 13 ν. 4174/2013 και των ομοίου περιεχομένου διατάξεων του άρθρου 13 ν. 5104/2024, η κατά τη διάταξη της παρ. 2 των άρθρων αυτών υποχρέωση διαφύλαξης των εκεί αναφερόμενων μέσων και ειδικότερα των περιεχόμενων σε αυτά πληροφοριών αφορά **μόνο** σε αυτά τα περιοριστικώς αναφερόμενα μέσα και μόνο στις περιεχόμενες σε αυτά πληροφορίες, που συναρτώνται αποκλειστικά και μόνο με ασκούμενη **επιχειρηματική/επαγγελματική δραστηριότητα**.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις αυτές έχει θεσπιστεί **υποχρέωση** των φορέων των εν λόγω μέσων και των σχετικών πληροφοριών να διαφυλάττουν τα μέσα και τις πληροφορίες αυτές για την οριζόμενη περίοδο, η παράβαση της οποίας έχει ως συνέπεια αφενός κυρώσεις και αφετέρου τη συναγωγή συμπερασμάτων στις οικείες φορολογίες σε βάρος του υπόχρεου προσώπου και ιδιαίτερα τη συναγωγή συμπεράσματος απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ενώ στην προπαρατεθείσα διάταξη του του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. β' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ έχει αποτυπωθεί το, ούτως ή άλλως απορρέον από το Σύνταγμα, δικαίωμα του φορολογούμενου προσώπου να ανταποδείξει θεσπισθέν στο νόμο σε βάρος του τεκμήριο και άρα απόκειται στην αποκλειστική ευχέρεια και ελεύθερη βούλησή του η άσκησή του ή μη, υπό αυτό δε το πρίσμα η διαφύλαξη των τυχόν υφιστάμενων μέσων, που συναρτάται άμεσα, όπως είναι ευνόητο, με την επίκληση και την προσκόμισή τους προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών ανταπόδειξης, δε συνιστά υποχρέωση του φορολογούμενου προσώπου, αλλά βάρος του (με τη νομική έννοια του όρου), υπό την έννοια ότι η μη ανταπόκριση σ' αυτό δε συνεπάγεται περαιτέρω συνέπειες γι' αυτό, αλλά δεν εμποδίζει τη λειτουργία του τεκμηρίου και τις συνέπειές του.

β) Εξάλλου, η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την εξόφληση της επικαλούμενης από αυτήν δαπάνης της κληρονομουμένης προς το μέσω του ως άνω τιμήματος των 35.000,00 €, αφού δεν προσκομίζει συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα/έγγραφα (π.χ. κινήσεις των τυχόν τηρούμενων από την κληρονομουμένη τραπεζικών λογαριασμών), από τα οποία να αποδεικνύεται με βεβαιότητα η αλληλουχία της χρησιμοποίησης του επικαλούμενου τιμήματος για την εξόφληση του σχετικού παραστατικού του («ανάλωση») και όχι η εξόφλησή του από χρήματα που διέθετε ήδη η κληρονομούμενη από το παρελθόν, από κάθε είδους πηγή, και από τα δηλούμενα εισοδήματά της της 5ετίας 2015-2019, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, η κληρονομουμένη κατά τα έτη 2009-2019 είχε και άλλα έσοδα (εισοδήματα) πέραν του τιμήματος που εισέπραξε κατά το έτος 2017 από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 09.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ, και β), ΑΦΜ, ως κληρονόμων

της το γένος (ημερομηνία θανάτου 14.8.2019), ΑΦΜ κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτές, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./7.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019, αριθμ. δήλωσης/2021, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής).

Η φορολογική υποχρέωση της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	2.171,38 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	1.085,69 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.257,07 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./7.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019, αριθμ. δήλωσης/2021, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής))

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες.

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.