



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 30/04/2025
αριθμός απόφασης 1245

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **03.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ.....**, κατοίκου Αττικής επί της οδού

....., Τ.Κ..... κατά της με αριθ./25-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 05/12/2024 έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπροθέσμως, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./25-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού 4.937,15€ πλέον προστίμου 5.924,58€ ήτοι **10.861,73€** βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Σύντομο ιστορικό

Η με **ΑΦΜ**, ήταν η μοναδική ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της θανούσας μητέρας της με ημερομηνία θανάτου στις 16/07/2012, αλλά και εκ διαθήκης κληρονόμος σύμφωνα με την από 10/06/2012 διαθήκη δημοσιευθείσα με το/2014 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης.

Για τα κληρονομηθέντα εκ διαθήκης ακίνητα υπέβαλλε μαζί με τους άλλους κληρονόμους στις 18/02/2015 την με αριθμό/2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων βάσει της οποίας η συνολική αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων ανήλθε στα **103.761,18€**.

Στις 01/11/2016 η προσφεύγουσα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων την υπ' αριθμό/2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς της οποίας η συνολική αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων ανήλθε **146.134,60€**. Συνεπώς η συνολική αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος και ως εκ διαθήκης ανέρχεται στα **249.895,98€** και ο αναλογούν φόρος βάσει της κλίμακας Α' Ν 3842/2010 στα **998,60€**.

Εν συνεχεία βάσει της υπ' αριθμό εντολής διενεργήθηκε έλεγχος όσον αφορά τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με αριθμό/2015 (αρχική) και/01-11-2016 (συμπληρωματική) της κληρονομούμενης με ΑΦΜ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν συμπεριληφθεί στη διαθήκη, αλλά ούτε στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς της εξ αδιαθέτου κληρονόμου με ΑΦΜ (τέκνο) τα εξής δύο οικόπεδα:

1. Οικόπεδο επιφανείας 268,16τ.μ. ποσοστού συνιδιοκτησίας 33,33% στο στο Δήμο, επί της οδού

2. Οικόπεδο επιφανείας 1.241,56τ.μ. ποσοστού συνιδιοκτησίας 33,33% στο Δήμο, επί της οδού

Η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι Συμβόλαια προκειμένου να αποδείξει ότι τα ως άνω ακίνητα είχαν μεταβιβαστεί όσο ήταν εν ζωή η κληρονομούμενη.

1. Το υπ' αρ. Συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου με ημερομηνία 03/07/2011, σύμφωνα με το οποίο πωλήθηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στο υπ' αρ. οικοδομικό τετράγωνο και στην οδό, στο Δήμο με έκταση 268,16 τ.μ., εκτίμησης ΔΟΥ 147.809.79€, έναντι τιμήματος 147.809.79 €, με πωλητές τον α)..... με ΑΦ Μ, β)τη με ΑΦ Μ και γ) τη με ΑΦΜ, με ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος και αγοράστρια εταιρεία την «.....», με ΑΦΜ Στην αντιστοιχεί το ποσό των **147.809,79€X1/3=49.269,93€**.

2. Το υπ' αρ. Συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, της συμβολαιογράφου με ημερομηνία 14/03/2011, σύμφωνα με το οποίο πωλήθηκε οικόπεδο που βρίσκεται στη θέση του Δήμου στο υπ' αρ. οικοδομικό τετράγωνο και επί της οδού με έκταση 1.241,55 τ.μ., με αντικειμενική αξία 161.899,42€ έναντι τιμήματος 140.000,00 με πωλητές τον α)..... με ΑΦΜ, β)τη με ΑΦΜ και γ) τον με ΑΦΜ με ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος και αγοραστές το Φιλανθρωπικό Σωματείο με την επωνυμία «.....». Στην αντιστοιχεί το ποσό των **161.899,42€X1/3= 53.966,47€**.

Συνεπώς και από την πώληση των δύο ακινήτων αντιστοιχεί ότι έλαβε το ποσό των **49.269,93€+53.966,47€=103.236,40€**

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υπ. αριθμό/2015 και/2016 υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διότι πρόσθεσε στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας τα ποσά που έλαβε από την πώληση των ως άνω ακινήτων, και ως εκ τούτου προέβη σε νέα εκκαθάριση

φόρου κληρονομιάς βάσει της οποίας προέκυψε επιπλέον φόρος ποσού 4.397,15€ πλέον προσαυξήσεων ποσού 5.924,58 ήτοι 10.861,73€. Εν συνεχεία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-Κοινοποίηση το υπ' αριθμό/12-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένη την υπ' αριθμό Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με ημερομηνία ανάγνωσης 12/11/2024.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./25-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, με κύριο φόρο κληρονομιάς ποσού 4.937,15€ πλέον προστίμου 5.924,58€ ήτοι συνολικά 10.861,73€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

Τα ως άνω ακίνητα μεταβιβάστηκαν το έτος 2011 σύμφωνα με τα με αρ...../3-2-2011 και/14-03-2011 συμβόλαια μεταβίβασης, ενώ η μητέρα της απεβίωσε στις 16/07/2012. Τα χρήματα ποσού 60.000€ από τις ως άνω μεταβιβάσεις τα εισέπραξε η αποβιώσασα μεταγενέστερα και τα εκχώρησε στην εγγονή της η οποία προέβη σε αγορά στις 5-5-2011 αυτοκινήτου και στη διαμόρφωση του καταστήματος στην οδό προκειμένου να λειτουργήσει ως καφέ-μεζεδοπωλείο. Ενώ το υπόλοιπο ποσό των 43.236,41€ αναλώθηκε για την κάλυψη αναγκών της ίδιας της αποβιωσάσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α) κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 3 σε φόρο υποβάλλεται: 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. Ως τίμημα από

την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/5-11-2004 στο άρθρο 3 παρ. 3 αναφέρεται ότι: Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 ΤΟΥ Ν.5104/2024 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν.3842/2010 «Κατάταξη φορολογουμένων - φορολογικές κλίμακες» για την Α' κατηγορία συγγένειας ισχύουν τα παρακάτω:

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	---	---	150.000	---
150.000	1	1.500,00	300.000	1.500,00
300.000	5	15.000,00	600.000	16.500,00
Υπερβάλλον	10			

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει: 1. το υπ' αρ. Συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου, με ημερομηνία 03/07/2011, σύμφωνα με το οποίο πωλήθηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στο υπ' αρ. οικοδομικό τετράγωνο και στην οδό αριθμός, στο Δήμο με έκταση 268,16 τ.μ., εκτίμησης ΔΟΥ 147.809.79€, έναντι τιμήματος 147.809.79 €, με πωλητές τον α)..... με ΑΦ Μ, β)τη με ΑΦ Μ και γ) τη με ΑΦΜ, με ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος και αγорάστρια εταιρεία

την «.....», με ΑΦΜ Στην αντιστοιχεί το ποσό των **147.809,79€X1/3=49.269,93€** και .

2. Το υπ' αρ.Συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, της συμβολαιογράφου με ημερομηνία 14/03/2011, σύμφωνα με το οποίο πωλήθηκε οικόπεδο που βρίσκεται στη θέση του Δήμου στο υπ' αρ. οικοδομικό τετράγωνο και επί της οδού, με έκταση 1.241,55 τ.μ., με αντικειμενική αξία 161.899,42€ έναντι τιμήματος 140.000,00 με πωλητές τον α) με ΑΦΜ, β) τη με ΑΦΜ και γ) τον με ΑΦΜ με ποσοστό εξ αδιαιρέτου έκαστος και αγοραστής το Φιλανθρωπικό Σωματείο με την επωνυμία «.....». Στην αντιστοιχεί το ποσό των **161.899,42€X1/3= 53.966,47€.**

Συνεπώς και από την πώληση των δύο ακινήτων αντιστοιχεί ότι έλαβε το ποσό των **49.269,93€+53.966,47€=103.236,40€.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ανεξαρτήτως του χρόνου σύναψης των συμβολαίων μεταβίβασης των ακινήτων, τα οποία αντιστοιχούν σε ποσό 103.236,41€, το ποσό των 60.000€ το εκχώρησε στην εγγονή της η οποία προέβη στις 5-5-2011 σε αγορά αυτοκινήτου και στη διαμόρφωση του καταστήματος της στην οδό προκειμένου να λειτουργήσει ως καφέ-μεζεδοπωλείο.

Επειδή, δεν προσκομίζει δηλώσεις φόρου δωρεάς που να αποδεικνύουν ότι έλαβε τα συγκεκριμένα χρήματα η εγγονή από την γιαγιά της, ούτε τραπεζικά εμβάσματα από τα οποία να προκύπτει η δόση των χρημάτων στην εγγονή της.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπόλοιπο ποσό των 43.236,41€ αναλώθηκε για την κάλυψη αναγκών της ίδιας της αποβιωσάσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός δεν αποδεικνύεται λόγω του ότι από τις δηλώσεις Ε1 των ετών 2012 και 2013 της αποβιωσάσης δεν προκύπτει αυτό το ποσό ως έξοδα διαβίωσης αλλά αντιθέτως στο έτος 2012 αναγράφεται στο κωδικό 049 «δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» το ποσό των 3.700,00€, ενώ στο έτος 2013 αναγράφεται στο κωδικό 049 «δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» το ποσό των 3.800,00€. Τα ως άνω έξοδα δεδομένων των εισοδημάτων της αποβιωσάσης καλύπτονται, από τα δηλωθέντα της εισοδήματα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει, ότι τα ποσά που έλαβε από την πώληση των ως άνω επίδικων ακινήτων είτε αναλώθηκαν από την ίδια την αποβιώσασα όπως ισχυρίζεται είτε η θανούσα τα δώρισε στην εγγονή της, ορθώς προστίθενται στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας ως τη μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του κληρονομικού δικαίου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **03.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αριθ. /**25-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ. /**25-10-2024** οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με συνολικό ποσό φόρου **10.861,73€**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.