



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1188



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.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), 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της -ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ./04-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής ν. 2961/2001 (αρ. δηλώσεων/2013,/2015, αρ. φακέλου Θ-.../2013) για το φορ. έτος 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Με την αριθμ./04-12-2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2013, προέκυψε οφειλόμενη διαφορά φόρου 81.697,64€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 98.037,17€, ήτοι συνολικό ποσό 179.734,81€.

Σύμφωνα με την/15-03-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου της υπ' αρ./2013 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. και της υπ' αρ./2015 συμπληρωματικής δηλώσεως φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Από τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στις 06-04-2013 απεβίωσε στη η, κάτοικος εν ζωή στην οδό Η αποβιώσασα, όπως προκύπτει από το με αρ./03-09-2013 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου συνέταξε διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αρ./25-07-2013 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου

Σύμφωνα με την ως άνω διαθήκη οι εκ διαθήκης κληρονόμοι και υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. τη με αρ./04-09-2013 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και την με αρ./18-03-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς αντίστοιχα με αρ. φακέλου Θ-.../2013.

Κατόπιν ελέγχου η αξία της κληρονομικής μερίδας για την αρχική δήλωση με αρ./2013

διαμορφώθηκε ως εξής:

Κληρονομική μερίδα

α/α	ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	Οικόπεδο έκτασης 200 τ.μ. που βρίσκεται στο με αρ. 129 Ο.Τ. της πόλης του Δήμου, επί της πλατείας, με την επ' αυτού διώροφη οικοδομή, αποτελούμενη από ένα κατάστημα στο ισόγειο εμβαδού μικτού 170 τ.μ. με πατάρι εμβαδού 76,50 τ.μ., και από δύο διαμερίσματα στον πάνω από το ισόγειο όροφο εμβαδού με τους κοινόχρηστους χώρους 84,71 τ.μ. το καθένα. Το διαμέρισμα του 1 ^{ου} ορόφου 84,67 τ.μ. μικτά στην αριστερή μεριά εκείνου που βλέπει την οικοδομή από την πλατεία είναι επαγγελματική στέγη.	491.316,02 55.068,88 68.955,82 8.237,96	491.316,02 55.068,88 68.955,82 8.237,96	0,00 0,00 0,00 0,00
2	Από της διαιρετούς χώρους πολυώροφης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο έκτασης 228,70 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στο με αρ. 149 Ο.Τ. της πόλης, στη συμβολή των οδών και, το με αριθμό (1) διαμέρισμα του 3 ^{ου} ορόφου πάνω από το ισόγειο, γωνιακό, εμβαδού χωρίς τα κοινόχρηστα 97 τ.μ. με τα κοινόχρηστα 111 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 12% που αντιστοιχεί επ' αυτού σε 27,40 τ.μ. εξ αδιαιρέτου.	67.221,00	67.221,00	0,00
3	Το με αριθμό (2) διαμέρισμα του τετάρτου ορόφου πάνω από το υπερυψωμένο ισόγειο, χτισμένη σε οικόπεδο έκτασης 332,42 τ.μ. που βρίσκεται στην πόλη της, στην οδό, εμβαδού χωρίς του κοινόχρηστους χώρους 95,40 τ.μ. και με τους κοινόχρηστους 106 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και στα κοινόχρηστα 0,8% εξ αδιαιρέτου κατά το δικαίωμα της επικαρπίας εφ' όρου ζωής της, μετά τον θάνατό της κληρονομείται κατά πλάσμα δικαίου από τη δηλούσα κληρονόμο, ψιλή κυρία του ακινήτου τούτου και συνενώνεται με	10.005,55	10.005,55	0,00

	την ψιλή κυριότητα. Κατά τον χρόνο θανάτου της η κληρονομούμενη ήταν 88 ετών.			
	ΠΛΕΟΝ ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ		23.085,57	23.085,57
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	700.805,23	723.890,80	23.085,57
	ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ			
	ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.500,00	750,00	750,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	699.305,23		
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		723.140,80	
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ			23.835,57

Κατόπιν ελέγχου η αξία της κληρονομικής μερίδας για την συμπληρωματική δήλωση με αρ./2015 διαμορφώθηκε ως εξής:

Κληρονομική μερίδα

α/α	ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	Από μία οικοδομή πολυκατοικία επί οικοπέδου εκτάσεως 891,40 τ.μ. εντός της πόλης της στον Δήμο και επί της οδού ένα διαμέρισμα του 4 ^{ου} ορόφου με πρόσοψη στην πρασιά της οικοδομής εμβαδού μικτού 43 τ.μ. στο οποίο αναλογεί ποσοστό εξ αδιαιρέτου συμμετοχής στο οικόπεδο 11/1000 (αρ. αδείας/1965) στέγη.	34.179,84	34.179,84	0,00
2	Ποσοστό $\frac{3}{4}$ εξ αδιαιρέτου από έναν αγρό με αριθμ. 280 εκτάσεως 11.840 τ.μ. που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή του αγροκτήματος, του Δήμου Το ανωτέρω αγροτεμάχιο είναι μονοετούς καλλιέργειας, αρδευόμενο, έχει πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, εκτός σχεδίου, εκτός ζώνης, εκτός ΓΠΣ, απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 μέτρα και από τον οικισμό των και του πάνω από 500 μέτρα. Δεν υπάρχουν επ' αυτού κτίσματα	67.221,00	67.221,00	0,00
3	Αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.600 τ.μ. αποτελούν τμήμα του με αρ. αγρού κειμένου στη θέση «.....» της κτηματικής περιοχής του Αγροκτήματος του Δήμου Το ανωτέρω αγροτεμάχιο είναι	1.600,00	1.600,00	0.00

	μονοετούς καλλιέργειας, 3.945,00 μη αρδευόμενο, έχει πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, εκτός σχεδίου, εκτός ζώνης, εκτός ΓΠΣ, απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 μέτρα και από τον οικισμό των και του πάνω από 500 μέτρα. Δεν υπάρχουν επ' αυτού κτίσματα.			
4	Αγροτεμάχιο εκτάσεως 3.945 τ.μ. με αριθμό 1174 κείμενο στη θέση «.....» της κτηματικής περιοχής του αγροκτήματος του Δήμου του Ν. Το ανωτέρω αγροτεμάχιο είναι μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, έχει πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, εκτός σχεδίου, εκτός ζώνης, εκτός ΓΠΣ, απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 μέτρα και από τον οικισμό των του πάνω από 500 μέτρα. Δεν υπάρχουν επ' αυτού κτίσματα.	3.945,00	3.945,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	54.110,44	54.110,44	0,00
	ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ			
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	54.110,44		
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		54.110,44	
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ			0,00

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 29 του ν. 3842/2010, ο οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς (κατηγορία κλίμακας υπολογισμού Β΄) διαμορφώθηκε ως εξής

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά στη δηλωθείσα αξία (ανακριβώς δηλωθείσα αξία)
Φορολογητέα αξία	699.305,23	723.140,80	23.835,57
Συν/γιζόμενες δωρεές – γονικές παροχές			0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	699.305,23	723.140,80	
Αναλογούν φόρος βάσει κλίμακας	26.430,52	108.128,16	81.697,64
Συν/νη γον. Παροχή			0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό	26.430,52	108.128,16	81.697,64
Φόρος που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης (βεβαίωση με τον υπ' αριθμ. ΑΤΒ/2013)	26.430,52	26.430,52	0,00
Οφειλόμενος φόρος	0,00	81.697,64	81.697,64

Πρόσθετος φόρος παρ. 1 αρ. 49 ν. 4509/2017	0,00	98.037,17	98.037,17
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	179.734,81	179.734,81

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

1. Μη νόμιμα η φορολογική αρχή της επέβαλε φόρο κληρονομιάς υπάγοντάς την στην κατηγορία Β΄ από την κατηγορία Α΄ με βάση το αρ. 29 του ν. 2961/2001. Από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η πρόθεσή της να καταστρατηγηθεί η φορολογική νομοθεσία και να αποφευχθεί η πληρωμή φόρου κληρονομιάς, καθώς πρόκειται για υιοθεσία που τελέστηκε με μοναδικό σκοπό την επισφράγιση της στενής σχέσης της με την κληρονομούμενη
2. Μη νόμιμα με την προσβαλλόμενη πράξη της επιβλήθηκε φόρος κληρονομιάς για οικοσκευή. Από τα διαμερίσματα που κληρονόμησε μόνο το δεύτερο εξ' αυτών περιείχε οικοσκευή, η οποία ήταν της δεκαετίας 1950-1960 και ως εκ τούτου είχε υποστεί φθορά λόγω του χρόνου και της πολλαπλής χρήσης. Κατά συνέπεια η αξία της οικοσκευής ήταν μηδενική.
3. Μη νόμιμα η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έλαβε υπόψη της τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, χωρίς τους συντελεστές μείωσης της αξίας λόγω παλαιότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23§1 του ν.4987/2022 ορίζεται 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 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

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...».

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».

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. 29 του ν. 2961/2001: 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομουμένου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ΄ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομουμένου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

3. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

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	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	—	—	30.000	—
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η κλίμακα φορολόγησης για τους συγγενείς που εντάσσονται στη δεύτερη βαθμίδα φορολόγησης είναι αξιοσημείωτα μεγαλύτερη σε σχέση με την Α' βαθμίδα στην οποία εντάχθηκε η προσφεύγουσα μετά την υιοθεσία της από την κληρονομούμενη.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 04/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., η κληρονομούμενη και η προσφεύγουσα (ανιψιά της) στις 25/04/2012 κατέθεσαν αίτηση υιοθεσίας προς το Μονομελές Πρωτοδικείο (διαδικασία εκούσιας δικαιοδοσίας), όπου σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, το δικαστήριο δέχθηκε την αίτηση και κήρυξε θετό τέκνο της χήρα το γένος, την αιτούσα και της Όπως αναφέρεται στην αριθμ.

...../2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η κληρονομούμενη ήταν 87 ετών κατά την κατάθεση της αίτησης και η προσφεύγουσα ήταν 60 ετών.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εκείνη και η κληρονομούμενη είχαν μεταξύ τους έναν ισχυρό δεσμό στοργής και αγάπης για πολλά έτη, δε συνάδει με το γεγονός ότι η υιοθεσία της έλαβε χώρα σε προχωρημένη ηλικία τόσο για εκείνη όσο και για την κληρονομούμενη, η οποία μάλιστα λίγους μήνες μετά απεβίωσε σε ηλικία 88 ετών .

Επειδή, μετά την τέλεση της υιοθεσίας ο προσδιορισμός του φόρου για τη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων της προσφεύγουσας (βαθμίδα Α΄), είτε πραγματοποιούνταν μέσω δωρεάς, είτε μέσω κληρονομιάς δεν θα επέφερε δυσμενέστερη φορολογία, καθώς και στις δύο περιπτώσεις εφαρμόζονται οι διατάξεις του αρ. 25 του ν. 3842/2010. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα δυσμενέστερης φορολογικής επιβάρυνσης με τη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων της προσφεύγουσας μέσω δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή, από την τέλεση της υιοθεσίας το 2012 μεσολάβησε διάστημα μόλις ενός έτους μέχρι τον θάνατο της κληρονομούμενης το 2013, όπου σύμφωνα με τη ληξιαρχική πράξη θανάτου, ο θάνατός της προκλήθηκε από σοβαρή ασθένεια από την οποία έπασχε από το 2012. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι η υγεία της ήταν βεβαρυμμένη και οι πιθανότητες ενός επικείμενου θανάτου ιδιαίτερα αυξημένες κατά το χρόνο υιοθεσίας της προσφεύγουσας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 2961/01: 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 με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια : α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το $1/30$ της αξίας του **συνόλου** των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία της οικοσκευής εκ παραδρομής λαμβάνοντας υπόψη την αξία των κτισμάτων μόνο της αρχικής δήλωσης, ήτοι υπολογίστηκε στο $1/30$ της αξίας που προκύπτει από τη συνολικά δηλωθείσα αξία μείον την αξία του οικοπέδου $(700.805,23-8.237,96)/30 = 23.085,57$

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό της περί μικρότερης αξίας της οικοσκευής που της αναλογεί, ενώ επιπλέον με την ενδικοφανή της προσφυγή αρκείται στο να αναφέρεται αόριστα σε μικρότερη αξία, χωρίς να καθορίζει επακριβώς την αξία αυτή.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001

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. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, στον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας στα φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτων τα οποία συνυποβλήθηκαν με την υπ' αριθμ./2013 υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς έχει υπολογιστεί ο χρόνος παλαιότητας των ακινήτων και έχει εφαρμοστεί ο αντίστοιχος συντελεστής.

Επειδή ο υπολογισμός της αξίας των δηλωθέντων ακινήτων από τον έλεγχο δεν διαφοροποιήθηκε από την δηλωθείσα από την προσφεύγουσα αξία. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα αβάσιμα και αλυσιτελώς ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκε υπόψη η παλαιότητα των κτιρίων, διότι και ο έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε με τις δηλωθείσες αξίες όλων των ακινήτων της κληρονομικής της μερίδας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της

Με την υπ' αριθ/04-12-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής:

Έτος φορολογίας 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	81.697,64€	81.697,64€
Προσαυξήσεις αρ. 2 ν. 2523/97	98.037,17€	98.037,17€
Σύνολο για καταβολή	179.734,81€	179.734,81€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.