



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 334

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 25.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 27.1.2021), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αττικής, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ. /27.9.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου

(ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2021, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, αριθμ. δήλωσης/2023), 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 η ακύρωση, καθώς και την από 26.9.2024 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 25.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου 27.1.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, 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:

Με την υπ' αριθμ./27.9.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2021, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, αριθμ. δήλωσης/2023) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 27.1.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 3.097,68 €, πλέον 1.548,84 € προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 4.646,52 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της από 26.9.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα η αξία της κληρονομιάς περιουσίας (κατά το μέρος που αφορά σε αυτόν) με α) τον προσδιορισμό της αξίας του υπ' αριθμ. 2 αναφερόμενου στην ως άνω υπ' αριθμ./29.12.2023 (αριθμ. πρωτ. υποβολής/24.11.2023 Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής) οικεία δήλωση ΦΚληρ κληρονομιάς δικαιώματος επί του σχετικού οικοπέδου από 3.352,13 € σε 7.057,13 € και β) την προσθήκη χρηματικού ποσού συνολικού ύψους 35.000,00 € από εκποίηση ακινήτου εντός της προηγούμενης του θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου 5ετίας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Λανθασμένος προσδιορισμός αξίας οικοπέδου.
- 2) Μη νόμιμη εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 3 ν. 2961/2001.

Επειδή, 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 2021 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «*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 2021 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)),

κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (27.9.2024): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπό ID/1.11.2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...κατόπιν εκδόσεως του υπ' αριθμ. /2024 Δελτίου Αίτησης Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας η αρμόδια Δ.Ο.Υ Κορίνθου, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ελεγχόμενο οικοπέδο, σύμφωνα με τις ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ της στην από 18/01/2024 Έκθεση Ελέγχου της: «Για τον προσδιορισμό της αξίας κατά την 27/01/2021 του οικοπέδου που βρίσκεται εντός του οικισμού του Δήμου, στην περιοχή του οποίου δεν εφαρμοζόταν κατά το χρόνο φορολογίας το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (ν. 1249/1982), ελήφθησαν υπόψη κατά τον έλεγχο τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

Δήλωση Φ.Μ.Α. αριθμ...../2-6-2020

Μεταβιβάστηκε οικόπεδο 1.212 τ.μ. κατά ποσοστό 10% εντός οικισμού Δήμου, η αξία προσδιορίστηκε οριστικά προς 200 €/τ.μ. Το κρινόμενο μειονεκτεί ως έκταση, πλεονεκτεί ως προς το χρόνο μεταβίβασης κατά μισό χρόνο.

Δήλωση Φ.Μ.Α. αριθμ. /22-9-2020

Μεταβιβάστηκε οικόπεδο 2.278,75 τ.μ. κατά ποσοστό 15% εντός οικισμού, η αξία προσδιορίστηκε οριστικά προς 200,00 €/τ.μ. Το κρινόμενο ως έκταση, ως χρόνος μεταβίβασης και ως προς το ποσοστό μεταβίβασης κρίνεται εφάμιλλο με αυτό το συγκριτικό.

Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου κατά το χρόνο φορολογίας 27-1-2021

Αξία ελέγχου: 2.520,40 τ.μ. x 200 €/τ.μ. x 14% = 7.057,13 €

Δηλωθείσα αξία: 3.352,13 €

[εκ παραδρομής αναγράφεται: 3.532,13 €]

Διαφορά: 3.525,00 €»

Στην υπό κρίση περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 18/01/2024 Έκθεση Ελέγχου της, στην οποία εδράζεται η από 26/09/2024 Έκθεση της υπηρεσίας μας και προέβη στην έκδοση της υπ' αρ. /27-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκ παραδρομής υπολόγισε τη φορολογητέα αξία του ως άνω κληρονομιάου ακινήτου σε ποσοστό 100%, καθώς σύμφωνα με την υπ' αρ. /2023 και αρ. φακ. Θ-..... /2021 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ο προσφεύγων κληρονόμησε εξ αδιαθέτου το ως άνω ακίνητο σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. ουχί ορθώς και παρανόμως προσδιόρισε την αξία του ως άνω υπό κρίση οικοπέδου κατά το χρόνο φορολογίας ως εξής:

Αξία ελέγχου: $2.520,40 \text{ τ.μ.} \times 200 \text{ €/τ.μ.} \times 14\text{‰} = 7.057,13 \text{ €}$.

Η αξία όμως αυτή αφορά στην πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% του Α5 διαμερίσματος του ά' ορόφου, επιφανείας 33 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του όλου οικοπέδου 14/1000, που βρίσκεται στη Δημοτική Ενότητα του Δήμου, ενώ ο ίδιος κληρονόμησε από τον ως άνω κληρονομούμενο με ΑΦΜ μόνο το 50% της πλήρους κυριότητας του διαμερίσματος αυτού, το οποίο είχε άλλωστε στην κυριότητά του, καθώς το υπόλοιπο 50% το είχε αποκτήσει με αγορά δυνάμει του υπ' αριθμ. /1997 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Και, ενώ στην ως άνω υπ' αριθμ. /2023 οικεία δήλωση ΦΚληρ έχει αναγραφεί (ορθώς) ως αγοραία αξία για το 1/2 εξ αδιαιρέτου του διαμερίσματος επιφανείας 33 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 14/1000 το ποσό των 3.352,13 €, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής του καταλόγισε το σύνολο της αξίας του διαμερίσματος κατά ποσοστό 100%, καθώς λησμόνησε να υπολογίσει ότι στον ίδιο μεταβιβάστηκε μόνο το 50%. Ως εκ τούτου, ο ορθός υπολογισμός θα έπρεπε να είναι:

Αξία ελέγχου: $2.520,40 \text{ τ.μ.} \times 200 \text{ €/τ.μ.} \times 14\text{‰} = 7.057,13 \text{ €}$.

Αξία 1/2 εξ αδιαιρέτου: $7.057,13 \text{ €} / 2 = 3.528,56 \text{ €}$

Δηλωθείσα αξία: 3.352,13 €

Διαφορά: 176,43 €

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι εν προκειμένω, όπως προκύπτει σαφώς από το προαρατεθέν απόσπασμα από υπό ID /1.11.2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου εκ παραδρομής υπολόγισε τη φορολογητέα αξία του ως άνω κληρονομιαίου ακινήτου σε ποσοστό 100% αντί του ορθού 50%, σύμφωνα με την ως άνω υπ' αριθμ. /2023 οικεία δήλωση ΦΚληρ του προσφεύγοντος, κατά την οποία ο προσφεύγων κληρονόμησε το εν λόγω ακίνητο κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου, συνεπώς ο ορθός υπολογισμός της φορολογητέας αξίας είναι ο ως άνω προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα, βάσει του οποίου προκύπτει διαφορά σε σχέση με τη δηλωθείσα αξία ύψους 176,43 €. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 27.1.2021, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 240, 241, 242 και 243 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την 27.1.2021, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): **Άρθρο 240**. Στις προθεσμίες που καθορίζονται με νόμο [...] ισχύουν οι ερμηνευτικές διατάξεις των άρθρων 241 έως 246. **Άρθρο 241**: Έναρξη. Η προθεσμία αρχίζει την επόμενη της ημέρας όπου έγινε το γεγονός που αποτελεί την αφετηρία της. [...]. **Άρθρο 242**: Λήξη. Η προθεσμία λήγει όταν περάσει ολόκληρη η τελευταία ημέρα και, αν είναι κατά το νόμο εορτάσιμη, όταν περάσει ολόκληρη η επόμενη εργάσιμη. **Άρθρο 243**: Εβδομάδα, μήνας, χρόνος. Προθεσμία που έχει υπολογιστεί σε εβδομάδες λήγει [...]. Προθεσμία που έχει προσδιοριστεί σε μήνες λήγει [...]. Προθεσμία που έχει προσδιοριστεί σε χρόνια λήγει μόλις περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου χρόνου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Εν προκειμένω ουχί ορθώς το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής θεώρησε ότι το ποσό των 35.000,00 €, το οποίο ο ως άνω κληρονομούμενος εισέπραξε από την πώληση ενός αγροτικού ακινήτου στην στη θέση «.....», ανήκε στην κληρονομιάς περιουσία, αφού το υπ' αριθμ. οικείο συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου υπεγράφη στις 13.1.2016, ενώ ο θάνατος του κληρονομούμενου επήλθε στις 27.1.2021, ήτοι πέντε (5) χρόνια και δεκατέσσερις (14) ημέρες μετά την υπογραφή του συμβολαίου, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το εισπραχθέν τίμημα αποτελεί αντικείμενο της κληρονομιάς περιουσίας, καθώς η αγοραπωλησία δεν έλαβε χώρα μέσα στην προηγούμενη του θανάτου 5ετία.

β) Σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τους λογαριασμούς του κληρονομούμενου, ο τελευταίος δεν κατέλειπε κανένα χρηματικό ποσό κατά το χρόνο του θανάτου του, καθώς όλα τα χρηματικά ποσά που διέθετε αναλώθηκαν στην κάλυψη των πολυδάπανων ιατρικών του εξετάσεων και θεραπειών, δεδομένου ότι έπασχε από σοβαρή ασθένεια. Σημειωτέων ότι και ο ίδιος ξόδεψε ένα μεγάλο χρηματικό ποσό για τις ανάγκες του κληρονομούμενου (αδερφού του) τα τελευταία έτη της ζωής του, καθώς τα εισοδήματά του δεν επαρκούσαν.

γ) Ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτό ότι το ποσό που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου, που καταβλήθηκε με τραπεζική επιταγή, το διαφύλαττε εντός της οικίας του σε μετρητά και δεν το είχε αναλώσει, ο ίδιος και πάλι δε θα μπορούσε αντικειμενικά να έχει πρόσβαση σε αυτό, ώστε να αποτελεί μέρος της κληρονομιάς περιουσίας, καθώς το σπίτι που διέμενε τυγχάνει η οικογενειακή του εστία, στην οποία διαβιεί μέχρι και σήμερα μόνον η εν ζωή σύζυγός του και όχι ο ίδιος ο προσφεύγων.

Επειδή, από τους ως άνω τρεις (3) ειδικότερους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ο πρώτος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι η εκποίηση του ως άνω υπό κρίση ακινήτου πραγματοποιήθηκε πέραν της 5ετίας πριν από την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (σχετικό το υπ' αριθμ. μεταβιβαστικό συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, που υπεγράφη στις 13.1.2016 (το δε τίμημα φέρεται επίσης να καταβλήθηκε μέχρι τις 13.1.2016) και το οποίο φέρεται να μεταγράφηκε στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου στις 15.1.2016 (τόμος, αριθμός)), όπως συνάγεται από την εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 243 εδ. γ

Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη ημερομηνία), και συνεπώς δεν ισχύει αναφορικά με αυτό το προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω κρίσιμη ημερομηνία) τεκμήριο, κατ' επέκταση δε το τίμημα από την εκποίησή του δεν περιλαμβάνεται, δυνάμει της διάταξης αυτής, στην κληρονομιαία περιουσία. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 27.1.2021, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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 κληρονομούμενου, 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 κληρονομούμενου ή εξωπικός. [...]. 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε €)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε €)	Φορολογητέα περιουσία (σε €)	Φόρος που αναλογεί (σε €)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (27.9.2024): «Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 81 παρ. 6 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (27.9.2024) και ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Δεν ενεργείται βεβαίωση στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες τίτλων είσπραξης για έσοδα του Δημοσίου καθώς και για έσοδα νομικών προσώπων ή τρίτων, εφόσον το ποσό που οφείλεται κατά οφειλέτη δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) δραχμές.»

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 25.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου 27.1.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /27.9.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2021, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, αριθμ. δήλωσης/2023).

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4

Φορολογητέα αξία	84.903,64	123.428,64	85.080,07	176,43
ΜΕΙΟΝ Αφορολόγητο ποσό	30.000,00	30.000,00	30.000,00	0,00
Υπόλοιπο	54.903,64	93.428,64	55.080,07	176,43
Αναλογών ΦΚληρ (συντελεστής 5%)	2.745,18	3.500,00	2.754,00	8,82
Αναλογών ΦΚληρ (συντελεστής 10%)	-	2.342,86	-	-
Σύνολο	2.745,18	5.842,86	2.754,00	8,82
ΜΕΙΟΝ ΦΚληρ που έχει ήδη βεβαιωθεί	2.745,18	2.745,18	2.745,18	0,00
Οφειλόμενη διαφορά ΦΚληρ	-	3.097,68	8,82	8,82
ΠΛΕΟΝ Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 5104/2024	-	1.548,84	-	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-	4.646,52	8,82	8,82
				[δε βεβαιώνεται δυνάμει της διάταξης του άρθρου 81 παρ. 6 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ]

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./27.9.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.