



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 676

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : 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 21.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (Δ.Ο.Υ. Πατρών) ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αιγίου, κατοίκου, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 26.8.2022), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αιγίου, κατοίκου εν ζωή, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ. /22.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθμ. φακέλου /2022, αριθμ. δήλωσης /2022, Δ.Ο.Υ. Αιγίου), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 21.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (Δ.Ο.Υ. Πατρών) ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 26.8.2022), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /22.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθμ. φακέλου /2022, αριθμ. δήλωσης /2022, Δ.Ο.Υ. Αιγίου) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 26.8.2022), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 10.384,00 €, πλέον 6.026,00 € συνολικής επιβάρυνσης α) προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ και β) τόκων άρθρου 52 ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του εν λόγω οφειλόμενου ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 16.410,00 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάση της από 22.10.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα η αξία της κληρονομιάς περιουσίας (κατά το μέρος που αφορά σε αυτόν) με την προσθήκη στο ενεργητικό της κληρονομιάς τριών (3) χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 38.441,06 €, 26.902,58 € και 70.000,00 €, αντίστοιχα, από εκποίηση ακινήτων εντός της προηγούμενης του θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου 5ετίας και την αφαίρεση από αυτό πληρωμών φόρου εισοδήματος και ΕΝΦΙΑ συνολικού ύψους 16.504,25 € ως ανάλωσης μέρους των ως άνω τιμημάτων, ήτοι τελικά με την προσθήκη στο ενεργητικό της κληρονομιάς χρηματικού ποσού συνολικού ύψους 188.839,39 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η ως άνω πράξη δεν εμπεριέχει σαφή και επαρκή αιτιολογία για γεγονότα κεφαλαιώδους σημασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2022 (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 2022 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' -γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 26.8.2022, 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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.10.2024): «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, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη δεν εμπεριέχει σαφή και επαρκή αιτιολογία για γεγονότα κεφαλαιώδους σημασίας, ειδικότερα δε ότι:

α) Ο κληρονομούμενος κατά την τελευταία 15ετία προ του θανάτου του έπασχε από σοβαρές και ανίατες ασθένειες (συγκριμένα, χρόνια και ανίατα καρδιολογικής φύσης προβλήματα, έχοντας υποστεί εμφράγματα, συνεχείς επιληπτικές κρίσεις και καρκίνο της ουροδόχου κύστης), οι οποίες συνεπαγόnton αυξημένες ανάγκες διαβίωσης, αλλά και ιατροφαρμακευτικής αντιμετώπισης και περίθαλψης. Τα προβλήματα αυτά, που αποδεικνύονται από έγγραφα δημόσιου νοσηλευτικού ιδρύματος, είχαν ως αποτέλεσμα να δαπανώνται από αυτόν σε καθημερινή βάση μεγάλα ποσά τόσο σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, όσο και σε δαπάνες αποκλειστικών νοσοκόμων για την εξυπηρέτηση των βασικών του αναγκών, όπως καθαριότητα οικίας, ατομική υγιεινή, μαγείρεμα, πλύσιμο ρούχων κ.ά. Επίσης, μεγάλα χρηματικά ποσά δαπανούνταν σε φυσιοθεραπείες. Όλες αυτές οι δαπάνες, τις οποίες κατέβαλε χωρίς τη λήψη παραστατικών, προκύπτουν ξεκάθαρα από τα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά και τους στοιχειώδεις κανόνες της λογικής, καθότι είναι απολύτως φυσικό ένας ηλικιωμένος άνθρωπος με τόσα σοβαρά και ανίατα προβλήματα υγείας να έχει τόσες αυξημένες ανάγκες νοσηλείας, που συνεπάγοντο την ανάλωση μεγάλων χρηματικών ποσών.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κρίθηκε ότι δήθεν δε διαπιστώθηκε κάποια ανάλωση κεφαλαίου ή έξοδα από το ενεργητικό της περιουσίας του. Οι διαπιστώσεις αυτές είναι πλήρως αόριστες και ατεκμηρίωτες, σε κανένα δε σημείο δε γίνεται εκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και διαπίστωση ότι τελικά συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις που επέβαλαν την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης. Απλώς γίνεται αόριστη αναφορά στις διαπιστώσεις που δικαιολογούν την επιβολή του ως άνω ποσού σε βάρος του.

β) Εκτός από τα ως άνω προβλήματα δε λήφθηκαν καθόλου υπόψη τα έξοδα διαβίωσης του κληρονομούμενου, τα οποία σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας αναλώθηκαν από αυτόν μέχρι και το χρόνο θανάτου του. Ειδικότερα, ο κληρονομούμενος, καθ' ό χρόνο βρισκόταν στη ζωή και ιδιαίτερα κατά την τελευταία 5ετία μέχρι και το θάνατό του, είχε να αντιμετωπίσει τις συνήθεις δαπάνες διαβίωσής του (διατροφή-σίτιση, ένδυση και υπόδηση, ατομική καθαριότητα αλλά και της οικίας του, θέρμανση, συντήρηση και επισκευή της οικίας του, απρόβλεπτα έκτακτα έξοδα και υποχρεώσεις κ.ά.). Τα έξοδα αυτά, απαραίτητα για κάθε μέσο

άνθρωπο κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων, στην προκειμένη περίπτωση ήταν ιδιαιτέρως αυξημένα λαμβανομένων υπόψη των σοβαρών προβλημάτων υγείας που αντιμετώπιζε ο κληρονομούμενος μέχρι το θάνατό του. Επί παραδείγματι ένας ηλικιωμένος με προβλήματα υγείας και υποκείμενα νοσήματα έχει ανάγκη ιδιαίτερης διατροφής, που οπωσδήποτε συνεπάγεται την κατανάλωση αυξημένων ποσών σε σχέση με αυτά που απαιτούνται για ένα μέσο άνθρωπο, όπως επίσης αυξημένες δαπάνες για θέρμανση, αν ληφθούν επίσης υπόψη αφενός η επιβάρυνση της υγείας του, αφετέρου οι υψηλές τιμές των πάσης φύσεως πηγών θέρμανσης το επίμαχο χρονικό διάστημα. Η έκθεση ελέγχου όλως αυθαίρετως και αναπιολογίτως κρίνει ότι δήθεν δεν αποδείχθηκε ανάλωση κεφαλαίου από τον αποβιώσαντα κατά την τελευταία 5ετία μέχρι το θάνατό του παρά το γεγονός ότι τα ποσά που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των ως άνω στοιχειωδών αναγκών διαβίωσης προκύπτουν πασίδηλα από τα διδάγματα της κοινής πείρας. Επομένως, θα έπρεπε οπωσδήποτε να ληφθεί υπόψη ότι μέχρι το θάνατό του ο αποβιώσας ανάλωσε μεγάλα χρηματικά ποσά για τη διατροφή του (σίτιση), την ένδυση και υπόδηση, την ατομική του καθαριότητα, αλλά και της οικίας του, τη θέρμανση της οικίας του κ.ά.

γ) Είναι επίσης δεδομένο ότι δεν είναι δυνατό να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για τα ποσά που δαπανήθηκαν, καθότι είναι λογικό ο κληρονομούμενος να μην έχει κατά νου ότι θα χρειαζόταν να συλλέγει αποδείξεις για τα καθημερινά του έξοδα, προκειμένου ο κληρονόμος του στο μέλλον να μπορεί να αποδείξει τα αυτονόητα. Το σκεπτικό της έκθεσης ελέγχου περί μη ύπαρξης αποδείξεων για την αντιμετώπιση των συνήθων αναγκών διαβίωσης του αποβιώσαντος είναι εντελώς «ακροβατικό» και «παράλογο» και έρχεται σε αντίθεση με τους στοιχειώδεις κανόνες της λογικής.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων:

α) αφενός δεν εξειδικεύει κατά ακριβές ποσό τις επικαλούμενες από αυτόν ως πραγματοποιηθείσες δαπάνες του ως άνω κληρονομούμενου μετά την πραγματοποίηση των υπό κρίση μεταβιβάσεων και την είσπραξη των σχετικών τιμημάτων και

β) αφετέρου δεν τις τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη), προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά μέσα. Ειδικότερα:

- Από τα προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτουν μεν τα προβλήματα υγείας του κληρονομούμενου, όχι όμως και δαπάνες που να συναρτώνται με αυτά.
- Η υπ' αριθμ./27.6.2024 βεβαίωση του ΕΟΠΥΥ αφορά σε φαρμακευτική δαπάνη που καλύφθηκε από τον ΕΟΠΥΥ και όχι από τον ίδιο τον κληρονομούμενο.
- 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, ο κληρονομούμενος κατά τα έτη 2012-2022 είχε και άλλα έσοδα πέραν των τιμημάτων που εισέπραξε κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 από τις πωλήσεις των υπό κρίση ακινήτων (εισοδήματα, ποσά αναγραφέντα στον κωδικό 781 των οικείων δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος (με εξαίρεση, για το τελευταίο, τη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017)).
- Από τη φερόμενη με ημερομηνία έκδοσης 15.10.2024 βεβαίωση κινήσεων του υπ' αριθμ. λογαριασμού χωρίς ένδειξη τράπεζας για την περίοδο 30.08.2019-26.08.2022 δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) αφενός ότι τα τιμήματα

από τα ως άνω υπό κρίση τρία (3) συμβόλαια μεταβιβάσεων κατατέθηκαν στο λογαριασμό αυτό, αφετέρου η ανάλυση των σχετικών ποσών.

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

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 21.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (Δ.Ο.Υ. Πατρών) ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 26.8.2022), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /22.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθμ. φακέλου /2022, αριθμ. δήλωσης /2022, Δ.Ο.Υ. Αιγίου).

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 της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	10.384,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ και τόκων άρθρου 52 ν. 5104/2024 (κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης)	6.026,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>16.410,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /22.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθμ. φακέλου Θ-92/2022, αριθμ. δήλωσης /2022, Δ.Ο.Υ. Αιγίου))

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.