



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 27/06/2025
Αριθμός απόφασης: 2162

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 **15.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ..., με **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου Αθήνας, οδός ..., κατά της με αριθ. .../**18.03.2025** Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής.
- 5.** Την από **18/03/2025** προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής και με αριθμό ... (Αριθ. Δήλωσης .../2025, Αριθ. Φακέλου .../2018).

6. Την από 29.04.2025 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με Α.Φ.Μ. ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό

Με την υπ' αριθ. .../**18.03.2025 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής (Αριθ. Δήλωσης .../2025, Αριθ. Φακέλου .../2018), με χρονολογία φορολογίας την 02.01.2023, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς ποσού 6.428,70 ευρώ, λόγω της ιδιότητας της ως καταπιστευματοδόχου της διαθήκης του ..., ο οποίος απεβίωσε την ../**11/2018**. Κληρονόμος της εν λόγω διαθήκης ήταν η σύζυγός του κ. ... η οποία απεβίωσε την .../**01/2023**, οπότε και περιήλθε το καταπίστευμα στην προσφεύγουσα και οπότε γεννήθηκε και η φορολογική της υποχρέωση.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς στις 13/03/2025, μέσω της ψηφιακής εφαρμογής MyProperty. Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίσθηκε αυτόματα από το σύστημα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, προσδιορίζοντας το φόρο σύμφωνα με την Γ φορολογική κλίμακα του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, κλίμακα την οποία δήλωσε η προσφεύγουσα στην δήλωσή της υπ. αριθμ. .../2025 .

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και τον επανυπολογισμό του φόρου σύμφωνα με τη Β' φορολογική κλίμακα διότι εκ παραδρομής δήλωσε την κατηγορία Γ' στην δήλωσή της έναντι της σωστής Β' κατηγορίας.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ1. του Ν. 5104/2024** «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **1 του ν.2961/2001** «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «**1. Επιβάλλεται φόρος στις**

περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 2961/2001: «Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`. .... 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 εξωτικός.

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 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			

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 2961/2001: «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 του ν. 2961/2001:

«2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.....

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ:

«Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα:

α).....β).....γ).....δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνια.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ως άνω Κώδικα:

«Βάρος απόδειξης

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 ο αποβιώσας ...του ...και της ...συνέστησε κληρονομικό καταπίστευμα και εγκατέστησε κληρονόμο του τη μεταποβιώσασα την ...-01-2023 σύζυγό του ...το γένος

Επειδή η προσφεύγουσα ...του ... και της ..., ορίστηκε από την διαθήκη του ως άνω αποβιώσαντος ... καταπιστευματοδόχος.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2961/2001 εντός 9 μηνών από την ημερομηνία θανάτου της ..., ήτοι έως και τις ...-10-2023. Ωστόσο, η ίδια υπέβαλε εκπρόθεσμη αρχική δήλωση την 13-03-2025 υπ. αριθμ. .../2025. Κατά την δήλωση, εκ παραδρομής, η ίδια δήλωσε ότι ανήκει στην κατηγορία Γ της φορολογικής κλίμακας. Η δήλωση εκκαθαρίστηκε από την ψηφιακή εφαρμογή my property αυτόματα και καταλογίσθηκε φόρος 6.428,70 €.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμό .../2025 τροποποιητική εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς στην ψηφιακή εφαρμογή my property την 15-04-2025 με αριθμό καταχώρησης ...(αριθμός φακέλου: ...). Η προσφεύγουσα στην τροποποιητική δήλωση άλλαξε την φορολογική κλίμακα από Γ σε Β'. Η φορολογική αρχή απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας για αποστολή δικαιολογητικών τα οποία αποδεικνύουν την συγγενική σχέση με τους αποβιώσαντες, στο οποίο, κατά δήλωση της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και επομένως η φορολογική αρχή δεν τροποποίησε την πράξη.

Επειδή η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή κατέθεσε πιστοποιητικά εγγύτερων συγγενών των αποβιωσάντων, πιστοποιητικά οικογενειακής κατάστασης κλπ, προκειμένου να αποδείξει ότι ανήκει στην Β' κατηγορία της φορολογικής κλίμακας.

Επειδή σύμφωνα με το υπ. αριθμό πρωτ. .../19-11-2018 πιστοποιητικό εγγύτερων συγγενών του διαθέτη ...πιστοποιείται ότι η ... το γένος ... και της ... ήταν η νόμιμη σύζυγός του από ...-03-1968.

Επειδή σύμφωνα με το υπ. αριθμό πρωτ. .../09-01-2023 πιστοποιητικό εγγύτερων συγγενών της ...ή το γένος ..., η μόνη πλησιέστερη συγγενής την ημέρα και ώρα θανάτου της ήταν η αδελφή της ... το γένος

Επειδή σύμφωνα με το από 06-04-2025 Πιστοποιητικό Οικογενειακής Κατάστασης της προσφεύγουσας ..., διαπιστώνεται ότι πρόκειται για την κόρη της αδελφής της αποβιώσασας...ή, ήτοι ανιψιά αυτής και όχι του αποβιώσαντος συζύγου της και διαθέτη στην υπό κρίση

περίπτωση. Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ανήκει στην Β' κατηγορία φορολογικής κλίμακας και όχι στη Γ, απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου Αθήνας, οδός ..., βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.