



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 19-05-2026

Αριθμός Απόφασης: 1215



**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

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

Url : [www.aaade.gr](http://www.aaade.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' 58/19-04-2024), 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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από 19-01-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού Μιαούλη 2, κατά της αριθμ. .... /18-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2019, της Προϊσταμένης του .....

5. Την ως άνω πράξη του .....

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2026 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 με αρ. .... /18-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2019, της Προϊσταμένης του ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **14.522,54€**, πλέον πρόστιμο αρ. 53§6 ΚΦΔ **4.261,27€**, ήτοι σύνολο για καταβολή **18.783,81€**

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /23.04.2025 εντολής της Προϊσταμένης του ..... που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων της Δ.ΟΡΓ.Α. 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 και της Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.07.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διενεργήθηκε έλεγχος του φακέλου κληρονομιάς με αριθμό Θ...../2019 (ή Θ ...../2019) από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών – Δωρεών ν. 2961/2001 (πλέον Κώδικας Φορολογικής Περιουσίας ν.

5219/2025) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 5104/2024 και ισχύει.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το περιεχόμενο της υπ' αρ. ....../2020 δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε για τον εν λόγω φάκελο κληρονομιάς από την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ακινήτου που βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων και το οποίο φορολογήθηκε βάσει δηλωθείσας αξίας, καθώς και η παράλειψη δήλωσης περιουσιακών στοιχείων.

Αναλυτικότερα, στις 28/04/2019 απεβίωσε ο ....., κάτοικος εν ζωή ..... επί της οδού ..... Σύμφωνα με το υπ' αρ. ....../13-09-2023 Πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου ....., με στοιχεία διαθέτη ..... δημοσιεύτηκαν οι διαθήκες : α) η από 10-03-2019 διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε νόμιμα με το υπ' αρ. ....../28-06-2019 πρακτικό του δικαστηρίου αυτού και β) η από 07/04/2019 διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε νόμιμα με το υπ' αρ. ....../29-11-2019 πρακτικό του ίδιου δικαστηρίου. Εκτός των δύο παραπάνω διαθηκών δεν έχει δημοσιευτεί άλλη διαθήκη για τον ανωτέρω διαθέτη από το Ειρηνοδικείο ..... Με την ως άνω δεύτερη διαθήκη ο διαθέτης ανακάλεσε κάθε προηγούμενη και εγκατέστησε και ονόμασε κληρονόμους του σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, τη σύζυγό του ..... την ανιψιά του ..... και τον υιό του .....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, με αριθμ...../27-09-2019, ...../12-02-2020 & ...../28-09-2023, πέραν των λοιπών διαπιστώσεων, εντοπίστηκαν περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου κληρονομιάς από τους κληρονόμους. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, τα εν λόγω μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν αναφέρονται στη δημοσιευμένη διαθήκη του αποβιώσαντος και για τον λόγο αυτό περιέρχονται στους κληρονόμους κατά την εξ αδιαθέτου διαδοχή.

Συγκεκριμένα, ως προς τα αμφισβητούμενα με την ενδικοφανή προσφυγή περιουσιακά στοιχεία, εντοπίστηκε μεταξύ άλλων η παράλειψη δήλωσης του τιμήματος από την εκποίηση ακινήτου με ποσοστό κυριότητας 100% βάσει της υπ' αριθμ. ....../06-03-2019 πράξης της συμβολαιογράφου ....., ποσού 228.732,51€.

Επιπρόσθετα καταλογίστηκε διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους 2.000,00 για το ΕΙΧ μάρκας MERCEDES S420 με αρ. κυκλοφορίας ..... και 4.000,00€ για το ΕΙΧ μάρκας AUDI A3 με αρ. κυκλοφορίας .....

Οι διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. ....../11-11-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση (βάσει του αρ. 33

ν. 5104/2024 ΚΦΔ αρ. 6 ν. 2960/1999 Κ.Δ.Δ.), με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς, που αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα taxisnet στις 12-11-2025 και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα (σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό ανάρτησης της κοινοποίησης).

Επί αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../03-12-2025 (και το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../05-12-2025 συμπληρωματικό) υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της ως προς τον διενεργηθέντα έλεγχο, οι οποίες έγιναν εν μέρει αποδεκτές.

Ειδικότερα, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα συνολικά στοιχεία του φακέλου και δεδομένου των προβλημάτων υγείας του κληρονομούμενου, αποδέχτηκε την απομείωση του τιμήματος ύψους 228.732,51€ από την εκποίηση του ως άνω ακινήτου, με τα έξοδα νοσηλείας ύψους 20.928,96€ που επιβαρύνθηκε ο αποβιώσας, πλέον δαπανών διαβίωσής του ύψους 12.000,00€. Τελικά καταλογίστηκε ως κληρονομαίο περιουσιακό στοιχείο το ποσό των 195.803,55€ (ήτοι 228.732,51€ μείον 32.928,96€).

Ως προς τα ανωτέρω αναφερόμενα έξοδα νοσηλείας, ο έλεγχος μετά την εξέταση των παραστατικών που προσκόμισε ο προσφεύγων, αναγνώρισε εκ των ποσών που επικαλέστηκε ως παθητικό της κληρονομιαίας περιουσίας, μόνο το ποσό των 5.305,53€ που αφορά πληρωμή εξόδων μετά τον θάνατο που αποβιώσαντος, ενώ το ποσό 20.928,96€, που αφορούν δαπάνες που πραγματοποίησε ο αποβιώσας εν ζωή, αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες διαβίωσης. Τα ανωτέρω ποσά επιμερίστηκαν στη ..... κατά το ποσοστό της κληρονομικής της μερίδας (25%).

Βάσει των ανωτέρω συμπερασμάτων για την επίδικη δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ ...../2019 (ή Θ ...../2019) της Δ.Ο.Υ. .... προέκυψε ο ακόλουθος προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς για την προσφεύγουσα (σύζυγο).

|                           | Αξία βάσει<br>δήλωσης (€) | Αξία βάσει<br>ελέγχου (€) | Διαφορά<br>αξίας (€) |
|---------------------------|---------------------------|---------------------------|----------------------|
| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ      | 568.834,09                | 671.206,15                | 102.372,06           |
| ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ (ΠΑΘΗΤΙΚΟ)  |                           |                           |                      |
| Έξοδα κηδείας 281,11€     | 1.456,85                  | 2292,18                   | 835,33               |
| Έξοδα νοσηλείας 1.989,57€ |                           |                           |                      |

|                                      |            |            |            |
|--------------------------------------|------------|------------|------------|
| ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ                 | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ                            | -          | -          | -          |
| ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ-ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ |            |            |            |
| ΣΥΝΟΛΟ                               | 567.377,24 | 668.913,97 | 101.536,73 |

#### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

|                                                                        |            |
|------------------------------------------------------------------------|------------|
| 1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 | 16.891,40€ |
| 2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί                                            | 2.368,86€  |
| 3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου                                            | 14.522,54€ |
| 4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο (8.522,54 X 50%)             | 4.261,27€  |
| ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ                                                    | 18.783,81€ |

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – προσδιορισμού αξίας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και βάσει αυτής εκδόθηκε ο υπ' αριθμ. ....../18-12-2025 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς.

Η ανωτέρω πράξη με τη σχετική έκθεση ελέγχου αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα taxisnet στις 18-12-2025 και αναγνώστηκε στις 22-12-2025 (σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό ανάρτησης της κοινοποίησης).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Παράνομη η αναδρομική εφαρμογή μεταγενέστερων διατάξεων. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου βάσεως, διότι στηρίζεται στους ν. 5219/2025 και ν. 5104/2024, ενώ ο κληρονομούμενος απεβίωσε την 28/04/2019, ημερομηνία κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση και άρα η εφαρμογή νόμων που ψηφίστηκαν έξι έτη μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου αποτελεί κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικής αρχής της μη αναδρομικότητας (αρ. 78§2 του Συντάγματος).
2. Αποδεδειγμένη μείωση περιουσίας – η ανάληψη των 200.000,00€. Ο κληρονομούμενος την 12/04/2019, προέβη σε ανάληψη 200.000,00€ από τραπεζικό λογαριασμό. Τα χρήματα αυτά αναλώθηκαν εν ζωή και ουδέποτε βρέθηκαν στην περιουσία του την

28/04/2019. Με δεδομένο ότι το ποσοστό που της ανήκει ανέρχεται σε 25% η τελική φορολογητέα αξία που της αναλογεί πρέπει να μειωθεί κατά 50.000,00€, γεγονός που οδηγεί σε αυτόματο μηδενισμό του φόρου λόγω αφορολογήτου.

3. Πλημμελής αναγνώριση παθητικού- νοσηλεία & τεκμήρια. Η συνολική διαφορά ελέγχου πρέπει να μειωθεί κατά το άθροισμα των τεκμηρίων και των νοσηλίων. Λανθασμένα απορρίφθηκαν έξοδα νοσηλείας από το ..... (17.986,41€) και την ....., τα οποία προσκομίστηκαν εμπρόθεσμα. Επιπλέον, η αφαίρεση μόλις 12.000,00€ για έξοδα διαβίωσης τεσσάρων ετών είναι παράλογη αφού οι αντικειμενικές δαπάνες που καταλόγισε η φορολογική αρχή για το διάστημα αυτό ανέρχονται σε 70.971,67€. Με δεδομένο ότι το ποσοστό που της ανήκει ανέρχεται σε 25% η τελική φορολογητέα αξία που της αναλογεί υποχωρεί σε επίπεδα πολύ χαμηλότερα του αφορολόγητου ορίου των 150.000,00€. Ως εκ τούτου, ο φόρος που της καταλογίστηκε πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό του.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:**

Επειδή, στο άρθρο 27§1 του ν.5104/2024 μεταξύ άλλων 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 αρχεία (βιβλία και 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, σύμφωνα με το αρ. 84§4 του ν. 5104/2024: 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 ν.4174/2013 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 το αρ. 36§6 του ΚΦΔ: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

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, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 το αρ. 4 του ν. 2961/2001: Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομουμένου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

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 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 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 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                        |                           |                                 |                              |

[...]

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσαν οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που περιλαμβάνονται στον υπ' αριθμ. Θ ...../2019 (ή Θ ...../2019) φάκελο της

Δ.Ο.Υ. .... και υποβλήθηκαν από τους κληρονόμους του ....., ο οποίος απεβίωσε στις 28/04/2019.

Επειδή, αντίθετα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του ν. 2961/2001 όπως ενσωματώθηκαν και κωδικοποιήθηκαν με τον ν. 5219/2025 .

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 123§9 του ν. 5219/2025 : «9. Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή ή αναφορά σε κωδικοποιημένη με τον παρόντα Κώδικα διάταξη:[...] ια) των άρθρων 1 έως 122 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών προικών και κερδών από τυχερά παίγνια, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001 (Α' 266) ή στη νομοθεσία περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία, όπως οι ανωτέρω νόμοι, άρθρα και επιμέρους διατάξεις αυτών έχουν τροποποιηθεί ή αντικατασταθεί ή συμπληρωθεί και ισχύουν, εφεξής νοείται η αντίστοιχη διάταξη του παρόντος Κώδικα ή ο παρών Κώδικας.»

Επειδή η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 23-04-2025, ημερομηνία κατά την οποία ίσχυε ο ν. 5104/2024 , κατά συνέπεια ορθώς εφαρμόστηκαν οι διαδικαστικές διατάξεις του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024) καθώς αυτός ίσχυε ήδη από τις 19-04-2024.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν εφάρμοσε αναδρομικά μεταγενέστερες διατάξεις, αλλά διατάξεις οι οποίες ενσωματώθηκαν στον νέο κώδικα περιουσίας (ν. 5219/2025) και διαδικαστικές διατάξεις που ίσχυαν κατά την περίοδο της διενέργειας του ελέγχου (ν. 5104/2024) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:**

Επειδή, στο άρθρο 3§3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«.....1. Στο φόρο υποβάλλεται:

.....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 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. 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 στην ΠΟΛ.1256/21.12.1999 (Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του Ν.2753/1999) "Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις" ορίζεται ότι: «Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 έχει καθιερωθεί τεκμήριο μαχητό ότι στην κληρονομία περιλαμβάνονται οι τίτλοι και οι αξίες των οποίων ο αποβιώσας εισέπραξε τα εισοδήματα ή πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου έτος, καθώς και το τίμημα από την εκποίηση από τον κληρονομούμενο κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήθηκε μέσα στην τελευταία προ του θανάτου τριετία, προκειμένου για κινητό περιουσιακό στοιχείο ή μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, προκειμένου για ακίνητο περιουσιακό στοιχείο.

Ήδη, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2753/1999, προκειμένου να εκλείψουν τόσο οι αμφισβητήσεις, όσο και οι προσπάθειες καταστρατήγησης της πιο πάνω διάταξης, ρυθμίζεται ρητά ποιο είναι το αντικείμενο φορολογίας στις περιπτώσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 και συγκεκριμένα:

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 εταιρείες 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, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν. 2961/2001, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε παρ' αυτό και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία το τίμημα εκ της υπ' αυτού εκποίησης ακινήτων, αν ο κληρονομούμενος τα εκποίησε εντός της τελευταίας προ του θανάτου του πενταετίας (ΣΤΕ 3241/1990).

Επειδή, η διάταξη του άρ.3 παρ.3 του Ν. 2961/2001 περί κληρονομιών, θέλησε να διασφαλίσει τα δικαιώματα του Δημοσίου από τους φορολογούμενους οι οποίοι με μεταβιβάσεις λίγα χρόνια προ του θανάτου εκποιούσαν κινητή ή ακίνητη περιουσία, είτε προς τους κληρονόμους, για να αποφύγουν το μεγάλο φορολογικό συντελεστή, είτε προς τρίτους, για να καρπωθούν οι κληρονόμοι ή προσφιλή πρόσωπα τα τιμήματα αφορολόγητα (ΝΣΚ 775/1984).

Επειδή, περαιτέρω, από την ίδια ως άνω διάταξη συνάγεται κατά τεκμήριο νόμου, ότι αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο στο φόρο και το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την εκποίηση ακινήτων κατά την αμέσως προηγούμενη πενταετία προ του θανάτου του. Σχετικά με την ως άνω διάταξη η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την ημερομηνία και το τίμημα της εκποίησης, ενώ ο κληρονόμος μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (Κώδικας Φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, Ι. Φωτόπουλος, σελ.94).

Επειδή, το σχετικό τίμημα από την πώληση ακινήτου λίγο πριν το θάνατο του κληρονομούμενου αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς (ΣΤΕ 265/1989).

Επειδή, εν προκειμένω με την ΠΟΛ. 1122/5-11-2004 κοινοποιήθηκε η 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και με την οποία διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

*«...Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. 2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και:*

**άρθρο 3 παρ. 3:** *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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την 502/2000 απόφαση του ΣτΕ «..από τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/1973, η οποία επιτρέπει την δια παντός νομίμου μέσου απόδειξη περί του ότι το τίμημα πωλήσεως ακινήτου υπό του κληρονομηθέντος δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία κατά το καθιερούμενο υπό της εν λόγω διατάξεως τεκμήριο, συνάγεται ότι τούτο δύναται να αποδειχθή όχι μόνον εξ εγγράφων αποδεικνυόντων αμέσως την ανάλωση του τιμήματος, αλλά και εκ γεγονότων εκ της εκτιμήσεως των οποίων, βάσει των κανόνων της λογικής και της κοινής πείρας, συνάγεται συμπέρασμα ότι το ποσό του τιμήματος ή μέρος αυτού αναλώθηκε και δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 21 του ν. 2961/2001: 1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου, γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.[...] Δ) Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομουμένου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

Επειδή, αναφορικά με τα έξοδα νοσηλείας του αποβιώσαντος, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε με το υπόμνημά του στο παθητικό της περιουσίας έξοδα νοσηλείας του Βασιλειάδη Ιωάννη προσκομίζοντας τα ακόλουθα παραστατικά:

| α/α | Νοσηλευτικό<br>Ίδρυμα | Αρ.<br>Παραστατικού | Ημερομηνία | Ποσό (€) |
|-----|-----------------------|---------------------|------------|----------|
| 1   | .....                 | 100320-Γ5           | 10-04-2019 | 400.00   |

|    |       |                          |                                                                                     |           |
|----|-------|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2  | ..... | 59366-A5                 | 11-04-2019                                                                          | 200,00    |
| 3  | ..... | 122260-B2 (επί πιστώσει) | 17-04-2019                                                                          | 3.609,93  |
| 4  | ..... | 122261-B2 (επί πιστώσει) | 17-04-2019                                                                          | 420,27    |
| 5  | ..... | 69064-B5                 | 17-04-2019                                                                          | 2.500,00  |
| 6  | ..... | 69201-B5                 | 24-04-2019                                                                          | 930,20    |
| 7  | ..... | 613677                   | 19-02-2019                                                                          | 60,00     |
| 8  | ..... | 609609                   | 30-01-2019                                                                          | 426,70    |
| 9  | ..... | 614105                   | 21-02-2019                                                                          | 10,00     |
| 10 | ..... | 610569                   | 04-02-2019                                                                          | 60,00     |
| 11 | ..... | 616513                   | 05-03-2019                                                                          | 45,00     |
| 12 | ..... | 618559                   | 15-03-2019                                                                          | 26,18     |
| 13 | ..... | 618598                   | 15-03-2019                                                                          | 270,00    |
| 14 | ..... | 618598                   | 23-03-2019                                                                          | 3.320,00  |
| 15 | ..... | 3623                     | 10/04/2019 (ημερομηνίες εξοφλητικών αποδείξεων: 26/03/2019, 03/04/2019, 10/04/2019) | 7.180,88  |
| 16 | ..... | 4360                     | 02/05/2019 (ημερομηνίες εξοφλητικών αποδείξεων: 18/04/2019, 27/04/2019, 09/05/2019) | 10.805,53 |

Επειδή, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων ως άνω παραστατικών διαπιστώθηκε ότι ως δαπάνες νοσηλείας που εκπίπτουν ως παθητικό της κληρονομιάς ως χρέη από νοσήλια είναι μόνο το ποσό των 5.305,53€ που αφορούν την απόδειξη είσπραξης με αρ. ΕΖ 5792/09-05-2019 του ....., η οποία αφορά μέρος της εξόφλησης της υπ αριθμ. 4360/02-05-2019 απόδειξης παροχής υπηρεσιών, με εκδότη το ....., διότι είναι η μόνη πληρωμή που πραγματοποιήθηκε μετά τις 28-04-2019 που είναι η ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες που αφορούν τα νοσήλια στην ....., διαπιστώθηκε ότι τα υπ' αριθμ. 122260-B2 και 122261-B2 από 27/04/2019 παραστατικά συνολικού ποσού 4.030,20€ είναι επί πιστώσει και εξοφλήθηκαν ολικά με τις υπ' αρ. 100320-Γ5, 59366-A5,

69064-B5, 69201-B5, αποδείξεις είσπραξης. Συνεπώς, οι συνολικές δαπάνες νοσηλείας του ..... στην ως άνω κλινική είναι 4.030,20€.

Επειδή τα έξοδα διαβίωσης και παθητικού συνοψίζονται βάσει της έκθεσης ελέγχου στον παρακάτω πίνακα:

| A/A | ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ | ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ | ΠΑΘΗΤΙΚΟ  |
|-----|--------------------|-----------------|-----------|
| 1   | .....              | 4.030,20€       |           |
| 2   | .....              | 4.217,88€       |           |
| 3   | .....              | 12.680,88€      | 5.305,53€ |
|     | ΣΥΝΟΛΟ             | 20.928,96€      | 5.305,53€ |
|     | Ποσοστό 37,5%      | 7.848,36€       | 1.989,57€ |

Επειδή, πέραν του ποσού των 5.305,53 που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως χρέη του κληρονομούμενου, οι λοιπές δαπάνες νοσηλείας ποσού 20.928,96€, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εν ζωή, αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως δαπάνες διαβίωσης και επιμερίστηκαν στην προσφεύγουσα κατά το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας (25%). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνυπολογισμού του συνολικού ποσού των εξόδων νοσηλείας ύψους 17.986,41€ από το ..... προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς μόνο το ποσό των 5.305,53€ βάσει των ανωτέρω συγκαταλέγεται στο παθητικό της κληρονομιάς.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. .... /06-03-2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου ....., ο κληρονομούμενος πούλησε ακίνητο της ιδιοκτησίας του, αντί ποσού 228.732,51€ που κατατέθηκε στον τραπεζικό του λογαριασμό (ο οποίος είναι κοινός με τη σύζυγό του ..... ) στις 07-03-2019.

Επειδή η ανάληψη ποσού 200.000,00€ από τον λογαριασμό αυτό, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 12-04-2019, ήτοι 16 ημέρες πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο περί ανάλωσης του ποσού αυτού από τον αποβιώσαντα, ειδικά αν συνυπολογιστεί το ελάχιστο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μέχρι το θάνατό του. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχεία σχετικά με τον τρόπο που το ανωτέρω ποσό αναλώθηκε σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα από τον αποβιώσαντα.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το

αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος αναγνώρισε μόνο εκείνες τις δαπάνες που αποδεδειγμένα αφορούσαν ή πραγματοποιήθηκαν από τον κληρονομούμενο.

Επειδή ο έλεγχος παρόλα αυτά και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αναγνώρισε την απομείωση του τιμήματος λόγω δαπανών διαβίωσης ύψους 12.000,00€, πέραν των λοιπών εξόδων νοσηλείας ύψους 20.928,96€.

Επειδή, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα τεκμαρτές δαπάνες των φορολογικών ετών 2016 έως 2019 συνολικού ποσού 70.976,67€ δε δύναται να ληφθούν υπόψη για την απομείωση του τιμήματος από την εκποίηση του ακινήτου, επειδή αφενός το ακίνητο πωλήθηκε έναν μήνα πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου και αφετέρου έχουν ήδη αναγνωρισθεί από τον έλεγχο δαπάνες διαβίωσης ύψους 12.000,00€ πέραν των λοιπών εξόδων νοσηλείας που αναγνωρίστηκαν ύψους 20.928,96€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην οικεία έκθεση φορολογικού ελέγχου του ....., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../19-01-2026 ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση για την προσφεύγουσα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. ....../18-12-2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

|                                                      | Βάσει ελέγχου     | Βάσει<br>απόφασης ΔΕΔ |
|------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------|
| Σύνολο φόρου που αναλογεί                            | 16.891,40€        | 16.891,40€            |
| Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν                          | 2.368,86€         | 2.368,86€             |
| Οφειλόμενη διαφορά φόρου                             | 14.522,54€        | 14.522,54€            |
| Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (8.522,54<br>Χ 50%) | 4.261,27€         | 4.261,27€             |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                           | <b>18.783,81€</b> | <b>18.783,81€</b>     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του αρ. 52 του ΚΦΔ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**Σημείωση:**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.