



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1944**

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 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αθηνών, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. /29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού

Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2013), 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 29.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ./24.4.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Το υπ' αριθμ. πρωτ./29.4.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

9. Το υπ' αριθμ. πρωτ./21.5.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

10. Την υπ' αριθμ./27.5.2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

11. Την υπ' αριθμ./31.5.2024 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

12. Την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/20.6.2024 έκθεση ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής (κατόπιν της ως άνω υπ' αριθμ./31.5.2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας).

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

* * * * *

Επί της από 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 01.03.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, 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./29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2013) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της του (ημερομηνία θανάτου 01.03.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 63.271,51 €, πλέον 31.635,75 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 94.907,26 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει».

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα η αξία της κληρονομιάς περιουσίας με την προσθήκη μετρητών συνολικού ύψους 189.118,50 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1763 και 1764 του Αστικού Κώδικα περί ανάκλησης διαθήκης, άλλως μη λήψη υπόψη των ίδιων διατάξεων.
- 2) Παράλειψη απόδειξης της βάσης του τεκμηρίου του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' ν. 2961/2001 και συνακόλουθη έλλειψη επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας.
- 3) Μη λήψη υπόψη του ισχυρισμού της περί πρόδηλης εικονικότητας της πώλησης που καταρτίστηκε με το υπ' αριθμ./2008 συμβόλαιο.

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 2013 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης): **«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.»**

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 τη διάταξη του άρθρου 64 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): **«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 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): **«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης

(29.12.2023): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 τις διατάξεις του άρθρου 1764 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Μεταγενέστερη διαθήκη καταργεί με το περιεχόμενό της την προηγούμενη, μόνο κατά το μέρος που εναντιώνεται σ' αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 173 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Κατά την ερμηνεία της δήλωσης βουλήσεως αναζητείται η αληθινή βούληση χωρίς προσήλωση στις λέξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο 6 («ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») της συμπεροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμοί 1 και 3, σελ. 4-5): «1. Η [...] πώλησε τα ακόλουθα δύο διαμερίσματα: Α) στηνκαι στην οδό το διαμέρισμα Α-2 πρώτου ορόφου 112,82 τ.μ., το οποίο της ανήκε [κατά] 100% πλήρη κυριότητα, πωλήθηκε με το συμβόλαιο υπ' αριθμ./31-3-2008 της Συμβολαιογράφου [...] έναντι τιμήματος 145.707,03 €. Τη μεταβολή της περιουσιακής της κατάστασης δήλωσε στο Ε9 έτους 2009. Προηγούμενα, σύμφωνα με τη διαθήκη της με ημερομηνία 19-04-2006, το εν λόγω διαμέρισμα το κατέλειπε στην κληρονόμο της σύζυγο Β) στην και στην οδό, το διαμέρισμα Δ-2 [εννοεί Δ-1] τετάρτου ορόφου 97,19 τ.μ., το οποίο της ανήκε [κατά] 100% πλήρη κυριότητα, πωλήθηκε με το συμβόλαιο υπ' αριθμ./1-12-2010 της Συμβολαιογράφου [...] έναντι τιμήματος 137.476,00 €. Τη μεταβολή της περιουσιακής της κατάστασης δήλωσε στο Ε9 έτους 2011. Προηγούμενα, σύμφωνα με τη διαθήκη της με ημερομηνία 19-04-2006, το εν λόγω διαμέρισμα η κληρονομούμενη το κατέλειπε στην ανεψιά της Επειδή τόσο το διαμέρισμα του α' ορόφου όσο και το διαμέρισμα του τετάρτου ορόφου εκποιήθηκαν μέσα στην προηγούμενη πενταετία του θανάτου της κληρονομούμενης, τα χρήματα από τις μεταβιβάσεις αυτές θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά των κληρονόμων της. [...]. 3. Από την ανάγνωση της δεύτερης ιδιόγραφης διαθήκης της με ημερομηνία 19-04-2006 διαπιστώσαμε ότι κατέλειπε κληρονόμους της τις κατ' ισομοιρία σε όποιο άλλο περιουσιακό [στοιχείο] βρεθεί πέραν των ακίνητων περιουσιακών στοιχείων. Το σημείο αυτό της διαθήκης δεν ανακλήθηκε από την κληρονομούμενη με την τρίτη και τελευταία ιδιόγραφη διαθήκη της με ημερομηνία 24-01-2011. Όπως διαπίστωσε ο έλεγχος της υπηρεσίας μας, καμία από τις τρεις προαναφερόμενες κληρονόμους δεν υπέβαλε συμπληρωματικές δηλώσεις κληρονομιάς για άλλο περιουσιακό στοιχείο, όπως τα χρηματικά ποσά από τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή τραπεζικών καταθέσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (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 σύμφωνα 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 €)	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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1813, 1814, 1816, 1817, 1821 και 1824 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Άρθρο **1813**: Πρώτη τάξη. Ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου. Ο πλησιέστερος απ' αυτούς αποκλείει τον απώτερο της ίδιας ρίζας. Στη θέση κατιόντος που δεν ζεί κατά την επαγωγή υπεισέρχονται οι κατιόντες που μέσω αυτού συνδέονται με συγγένεια με τον κληρονομούμενο (διαδοχή κατά ρίζες). Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία. Άρθρο **1814**: Δεύτερη τάξη. Στη δεύτερη τάξη καλούνται μαζί οι γονείς του κληρονομούμενου, οι αδελφοί, καθώς και τέκνα και έγγονοι αδελφών που έχουν πεθάνει πριν απ' αυτόν. Οι γονείς και οι αδελφοί κληρονομούν κατ' ισομοιρία και τα τέκνα ή οι έγγονοι αδελφών που έχουν πεθάνει πριν από τον κληρονομούμενο κληρονομούν κατά ρίζες. Τα τέκνα αδελφού του κληρονομούμενου που έχει πεθάνει πριν απ' αυτόν αποκλείουν τους εγγόνους της ίδιας ρίζας. Άρθρο **1816**: Τρίτη τάξη. Στην τρίτη τάξη καλούνται οι παππούδες και οι γιαγιάδες του κληρονομούμενου και από τους κατιόντες τους τα τέκνα και οι έγγονοι. Αν κατά την επαγωγή ζουν οι παππούδες και οι γιαγιάδες και των δύο γραμμών, κληρονομούν μόνο αυτοί κατ' ισομοιρία. Αν κατά την επαγωγή δεν ζεί ο παππούς ή η γιαγιά από την πατρική ή τη μητρική γραμμή, στη θέση εκείνου που έχει πεθάνει υπεισέρχονται τα τέκνα και οι έγγονοί του. Αν δεν υπάρχουν τέκνα και έγγονοι, η μερίδα αυτού που έχει πεθάνει περιέρχεται στον παππού ή τη γιαγιά, της ίδιας γραμμής και, αν δεν υπάρχει, στα τέκνα και στους εγγόνους του. Αν κατά την επαγωγή δεν ζουν ο παππούς και η γιαγιά, είτε από την πατρική είτε από τη μητρική γραμμή και δεν υπάρχουν τέκνα και έγγονοι αυτών που έχουν πεθάνει, κληρονομούν μόνο ο παππούς ή η γιαγιά ή τα τέκνα και οι έγγονοί τους από την άλλη γραμμή. Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία κι αποκλείουν τους εγγόνους της ίδιας ρίζας. Οι έγγονοι κληρονομούν κατά ρίζες. Άρθρο **1817**: Τέταρτη τάξη. Στην τέταρτη τάξη καλούνται οι προπαππούδες και οι προγιαγιάδες του κληρονομούμενου. Οι προπαππούδες και οι προγιαγιάδες που ζουν κατά το χρόνο της επαγωγής κληρονομούν κατ' ισομοιρία ανεξάρτητα αν ανήκουν στην ίδια ή σε διάφορες γραμμές. Άρθρο **1821**: Πέμπτη τάξη. Αν δεν υπάρχουν συγγενείς της πρώτης, της δεύτερης, της τρίτης και της τέταρτης τάξης, ο σύζυγος που επιζεί καλείται ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος σε ολόκληρη την κληρονομία. Άρθρο **1824**: Έκτη τάξη. Αν κατά την επαγωγή της κληρονομίας δεν υπάρχει ούτε συγγενής από εκείνους που καλούνται κατά το νόμο, ούτε σύζυγος του κληρονομούμενου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος καλείται το δημόσιο.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1763 και 1764 του Αστικού Κώδικα θεώρησε ότι η δεύτερη διαθήκη της ως άνω κληρονομούμενης, καθ' ο μέρος όριζε ότι «5. Στους τρεις κληρονόμους μου θέλω να περιέλθει και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό μου στοιχείο βρεθεί μετά τον θάνατόν μου κατ' ισομοιρία», εξακολουθούσε να ισχύει κατά το χρόνο θανάτου της, επειδή ο ως άνω όρος δεν ανακλήθηκε ρητά με την τρίτη και τελευταία διαθήκη της, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη του ότι με την τρίτη και τελευταία διαθήκη η

κληρονομούμενη, εγκαθιστώντας την ως κληρονόμο επί δήλων πραγμάτων και συγκεκριμένα (i) κατά πλήρη κυριότητα επί του Δ-2 διαμερίσματος του τετάρτου ορόφου της πολυκατοικίας επί της οδού αριθμός στην (.....) και (ii) κατά συγκυριότητα και κατ' ισομοιρία με την αδελφή της, (ΑΦΜ), επί της αποθήκης Υ-1 του υπογείου και του χώρου στάθμευσης Π-4 του ισόγειου της αυτής πολυκατοικίας, ανακάλεσε σιωπηρά τον όρο αυτό.

Ουσιαστικά με την τρίτη και τελευταία διαθήκη της η ως άνω κληρονομούμενη-θεία της εξέφρασε τη βούλησή της να εγκατασταθεί η ίδια και η αδελφή της στα εναπομείναντα στην ιδιοκτησία της, κατά το χρόνο σύνταξης της τρίτης και τελευταίας της διαθήκης, ακίνητα, δεδομένου ότι τα μεν διαμερίσματα Α-2 και Δ-1 της πολυκατοικίας επί της οδούαριθμός 2 στην (.....) τα είχε ήδη πωλήσει, το δε διαμέρισμα Δ-2 της πολυκατοικίας επί της οδού αριθμός στην Αθήνα, όπου βρισκόταν η κατοικία της, και οι αποθήκες 1 και 2 της ίδιας πολυκατοικίας με το θάνατό της θα περιέρχονταν κατά πλήρη κυριότητα στην (ΑΦΜ).

Συνεπώς, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μη λαμβάνοντας υπόψη ή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του Αστικού Κώδικα, θεώρησε ότι κατά το χρόνο θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης ο παραπάνω όρος εξακολουθούσε να ισχύει (λόγω του ότι δεν ανακλήθηκε ρητώς) και κατ' ακολουθίαν ότι η ίδια όφειλε να συμπεριλάβει στην αρχική δήλωσή της ΦΚληρ και άρα να φορολογηθεί για τα τιμήματα από τις προαναφερθείσες πωλήσεις ακινήτων της κληρονομούμενης-θείας της, δηλαδή για περιουσιακά στοιχεία, τα οποία καν δεν κληρονόμησε, ούσα κληρονόμος επί δήλων ακινήτων, όπως βεβαιώνεται και στην υπ' αριθμ. /2015 Διάταξη Κληρονομητηρίου του Ειρηνοδικείου, την οποία, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν έλαβε καν υπόψη του.

β) Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 1816 του Αστικού Κώδικα συνάγεται ότι στην τρίτη τάξη καλούνται οι παππούδες και οι γιαγιάδες του κληρονομούμενου, τα τέκνα τους και τα εγγόνια τους (α' εξαδέρφια) και δεν καλούνται ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι τα τέκνα των εγγονών (τα τέκνα των α' εξαδέλφων), τα οποία δεν κληρονομούν με την εξ αδιαθέτου διαδοχή. Το δε πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών, με βάση το οποίο ορισμένο πρόσωπο χαρακτηρίζεται ως κοντινός συγγενής αποβίωσαντος προσώπου, δεν ασκεί ουδεμία επιρροή ως προς το ζήτημα αν ο κοντινός συγγενής υπεισέρχεται κατά νόμον στην εξ αδιαθέτου διαδοχή του κληρονομούμενου, καθώς το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά και μόνο από τις διατάξεις των άρθρων 1813 επ. του Αστικού Κώδικα περί τάξεων της εξ αδιαθέτου διαδοχής.

Εν προκειμένω, σε περίπτωση που η ως άνω κληρονομούμενη δεν κατέλειπε την τελευταία, κατισχύουσα της δεύτερης, διαθήκη της, η ίδια, τυγχάνουσα κόρη της προαποβιώσας πρώτης της εξαδέλφης, Άλκηστης Φθενάκη, δε θα υπεισερχόταν στην εξ αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή αυτής. Συνεπώς, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μη νομίμως υπέλαβε, κατ' επίκληση του πιστοποιητικού εγγυτέρων συγγενών που επισυνάφθηκε στην υπ' αριθμ. /2013 δήλωση ΦΚληρ, ότι η ίδια λόγω της ιδιότητάς της ως εγγύτερου συγγενούς της κληρονομούμενης ήταν υπόχρεη σε ΦΚληρ για τα τιμήματα από τις ως άνω πωλήσεις ακινήτων της κληρονομούμενης-θείας της και όφειλε να τα είχε δηλώσει με την ως άνω αρχική δήλωσή της ΦΚληρ.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (όπως περαιτέρω και η Υπηρεσία μας, κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ήταν υποχρεωμένος -και ορθά το έπραξε- να βασίσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στο γενικό κανόνα που έχει αποτυπωθεί στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 1764 εδ. α' και 173 του Αστικού Κώδικα (έστω κι αν δεν έχει αναφέρει ρητά τις διατάξεις αυτές) σύμφωνα με τον οποίο η διαθήκη ως δήλωση βούλησης υπόκειται πάντα σε ερμηνεία, υπό αυτό δε το πρίσμα κάθε μεταγενέστερη διαθήκη, ως μεταγενέστερη δήλωση βούλησης, καταργεί την προγενέστερη ιδίου περιεχομένου κατά το τμήμα της εκείνο που έρχεται σε αντίθεση με την τελευταία, ενώ κατά το υπόλοιπό της περιεχόμενο η προγενέστερη, ως δήλωση βούλησης εκπεφρασθείσα κατά το παρελθόν και συνεπώς δεσμεύουσα, καταρχήν, το φορέα της, εξακολουθεί να είναι πλήρως ισχυρή.

Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως συνάγεται από τη συνδυαστική ερμηνεία της δεύτερης (από 19.4.2006) και της τρίτης (από 24.1.2011) διαθήκης της ως άνω κληρονομουμένης, με την τρίτη (από 24.1.2011) διαθήκη της η κληρονομουμένη τροποποίησε εν μέρει τη δεύτερη (από 19.4.2006) διαθήκη της και δεν την ανακάλεσε, όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) προβάλλει η προσφεύγουσα, η μερική δε αυτή τροποποίηση της δεύτερης (από 19.4.2006) από την τρίτη (από 24.1.2011) διαθήκη της δε σημαίνει, κατ' ορθή συνδυαστική ερμηνεία των δύο αυτών διαθηκών, ότι καταργήθηκε πλήρως κατά περιεχόμενο η δεύτερη (προγενέστερη) από την τρίτη (μεταγενέστερη) ούτε, πολύ λιγότερο, ότι με την τρίτη (από 24.1.2011) διαθήκη της η κληρονομουμένη, προσδιορίζοντας συγκεκριμένο ακίνητο που θα κληρονομούσε η προσφεύγουσα, ανακάλεσε τον ως άνω όρο της δεύτερης (από 19.4.2006) διαθήκης της, ότι «5. Στους τρεις κληρονόμους μου θέλω να περιέλθει και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό μου στοιχείο βρεθεί μετά τον θάνατόν μου κατ' ισομοιρία». Κι αυτό, γιατί:

- 1) αφενός είναι προφανές ότι η ως άνω κληρονομουμένη ήθελε να αποτελέσει η προσφεύγουσα κληρονόμο της (και όχι μόνο επί (του/των) συγκεκριμένου/-ων ακινήτου/-ων της που είχαν απομείνει στην ιδιοκτησία της κατά το χρόνο σύνταξης της ως άνω τρίτης (από 24.1.2011) διαθήκης της, όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), δεδομένου ότι την ονοματίζει ρητά ως τέτοια με την ως άνω από 19.4.2006 δεύτερη διαθήκη της, μαζί με την άλλη ανιψιά της, αδελφή της προσφεύγουσας, (ΑΦΜ), και την (ΑΦΜ), και επιπλέον ότι, ενώ στη διαθήκη αυτή, στο τέλος της, έχει περιλάβει ρητά τον όρο ότι κατόπιν της διαθήκης αυτής και με αυτήν αναιρεί οποιαδήποτε άλλη διαθήκη βρεθεί (προφανώς προγενέστερή της), δεν έχει περιλάβει τέτοιο όρο στην ως άνω από 24.1.2011 τρίτη διαθήκη της, από τις διαπιστώσεις δε αυτές συνάγεται σαφώς (i) ότι η αληθινή βούληση της ως άνω κληρονομουμένης ήταν να είναι η δεύτερη διαθήκη, και όχι άλλη, η μοναδική και οριστική της (τελική) διαθήκη και (ii) ότι η τρίτη διαθήκη ήταν (απλή) μερική τροποποίηση της μοναδικής αυτής και οριστικής (τελικής) διαθήκης της, δηλαδή της δεύτερης και
- 2) αφετέρου κατά το χρόνο θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης υφίστατο κληρονομιαία περιουσία που μπορούσε να κληρονομήσει η προσφεύγουσα και αυτή ήταν ακριβώς το (συνολικό) τμήμα από την πώληση των δύο (2) υπό κρίση διαμερισμάτων της κληρονομουμένης εντός της 5ετίας προ του θανάτου της, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)).

β) Περαιτέρω, στην υπό κρίση υπόθεση η κατάταξη της προσφεύγουσας (που και για τα υπό κρίση χρηματικά ποσά-συνολικό τίμημα από τις υπό κρίση πωλήσεις ακινήτων κληρονομεί ως εκ διαθήκης και όχι ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) φαίνεται να υπολαμβάνει η ίδια) στην Γ' κατηγορία-τάξη έχει γίνει σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) και, υπό αυτή την έννοια, για σκοπούς φορολογίας κληρονομιών, και όχι σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1816 του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (01.03.2013)), που αφορούν στις (ιδιωτικού δικαίου) υποθέσεις (και για σκοπούς) του κληρονομικού δικαίου. Η διάταξη δε αυτή του Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ προβλέπει ότι στην Γ' κατηγορία-τάξη των κληρονόμων για σκοπούς φορολογίας κληρονομιών κατατάσσονται -και φορολογούνται με τους οικείους (αυξημένους, σε σχέση με τους ισχύοντες για τις άλλες κατηγορίες-τάξεις κληρονόμων) συντελεστές ΦΚληρ, μαζί με τους «εξωτικούς» (ήτοι τους κληρονόμους μη συγγενείς του κληρονομούμενου προσώπου)-, ανεξαρτήτως του αν κληρονομούν ως εξ αδιαθέτου ή εκ διαθήκης κληρονόμοι, και τα τέκνα των α' εξαδέλφων του κληρονομούμενου προσώπου (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) -αφού και αυτά αναμφίβολα υπάγονται στην έννοια των «οποιασδήποτε άλλων εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενών του κληρονομούμενου προσώπου» (σύμφωνα με τη σχετική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 29 παρ. 1 εδ. δ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (01.03.2013))-, αδιαφόρως του αν τα πρόσωπα αυτά καλούνται ή όχι στην εξ αδιαθέτου διαδοχή κατά τον Αστικό Κώδικα.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 4 εδ. α' και β' του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («προϊσχύων ΚΦΕ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2238/1994), όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλων ή εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν.»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) τόσο κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023), αλλά και ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«1. Η ομολογία από τον ιδιώτη διάδικο επιβλαβών γι' αυτόν πραγματικών γεγονότων μπορεί να γίνει η μιν δικαστική, εγγράφως ή προφορικώς, ενώπιον του δικαστηρίου [...], η δε εξώδικη κατά οποιονδήποτε άλλο τρόπο. [...]. 2. Η ομολογία, δικαστική ή εξώδικη, μπορεί να ανακληθεί για ουσιώδη πλάνη ως προς τα πράγματα [...].»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), *«...η τέλεση φορολογικής παράβασης*

[...] μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης **εικονικού** τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στα Κεφάλαια 3 («ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ») και 5 («ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») της από 19.6.2024 έκθεσης ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής («ΕΚΘΕΣΗ επί αναπομπής υπόθεσης από τη Δ.Ε.Δ. - αποφάσεις υπ’ αριθμ./31-05-2024») του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (υπ’ αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/20.6.2024), κατόπιν της ως άνω υπ’ αριθμ./31.5.2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας: «3. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ. [...]. Ο έλεγχος της υπηρεσίας μας μελέτησε τα εν λόγω στοιχεία, τα αξιολόγησε με τα υφιστάμενα έγγραφα της δήλωσης κληρονομιάς της και τα έλαβε υπόψη για τον επανέλεγχο της υπόθεσης: [...]. 4. [...]. 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ. Από τον έλεγχο που διενήργησε η υπηρεσία μας στις δηλώσεις κληρονομιάς της αποβιώσας διαπίστωσε ότι οι κληρονόμοι της δεν δήλωσαν τα χρηματικά ποσά που προήλθαν από τις πωλήσεις των ακινήτων της που έλαβαν χώρα εντός της πενταετίας προ του θανάτου της. Επιπλέον από όσες κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η αποβιώσασα με τους λοιπούς συνδικαιούχους τέθηκαν στη διάθεση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **δεν προκύπτει ανάλωση χρηματικών ποσών, παρά μόνο χρήση χρηματικών ποσών σε προθεσμιακές καταθέσεις και επανακατάθεση αυτών στους τραπεζικούς λογαριασμούς.** Επίσης, **δεν μας δόθηκε αναλυτική κίνηση όλων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η αποβιώσασα με λοιπούς συνδικαιούχους.** Τέλος, σύμφωνα με την από 19-04-2006 διαθήκη της, η οποία δημοσιεύτηκε την 09-08-2013 (πρακτικό/2013), «...στους τρεις κληρονόμους μου θέλω να περιέλθω και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό μου στοιχείο βρεθή μετά τον θάνατό μου κατ’ ισομοιρία...». Ο όρος αυτός δεν απαλείφθηκε με την από 24/01/2011 ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία αναφέρει συγκεκριμένα ακίνητα και δεν κάνει λόγο σε οτιδήποτε περιουσιακό στοιχείο βρεθεί μετά τον θάνατό της.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής παρέλειψε να αποδείξει τη βάση του τεκμηρίου του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α’ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, με αποτέλεσμα η αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης να είναι ανεπαρκής και ασαφής, ειδικότερα δε ότι:

α) Ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν απέδειξε ούτε αιτιολόγησε επαρκώς και σαφώς στην οικεία έκθεση ελέγχου την είσπραξη των τιμημάτων από τις πωλήσεις των υπό κρίση ακινήτων. Η απλή αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ετών 2009 και 2012 της ως άνω κληρονομουμένης, στις οποίες κατά τον έλεγχο δηλώθηκαν στον κωδικό 781 χρηματικά ποσά, δεν αποτελεί απόδειξη, τουλάχιστον όχι επαρκή, της είσπραξης των τιμημάτων αυτών, είναι δε και αόριστη, αφού δε γίνεται ρητή μνεία συγκεκριμένων ποσών που δηλώθηκαν στον πιο πάνω κωδικό.

β) Περαιτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν απέδειξε ότι πράγματι εισπράχθηκε από την κληρονομουμένη το τίμημα της πώλησης του Δ-1 διαμερίσματος της πολυκατοικίας επί της οδού αριθμός στην (.....), ποσού 125.000,00 €, το οποίο πιστώθηκε, καθόσον δεν επικαλείται και αποδεικνύει ότι πράγματι εξοφλήθηκε δυνάμει συμβολαιογραφικής πράξης εξόφλησης ούτε βάσει άλλου αποδεικτικού εγγράφου.

γ) Εξάλλου, όσον αφορά στην πώληση του Α-2 διαμερίσματος της ίδιας ως άνω πολυκατοικίας, επίσης δεν απέδειξε ότι πράγματι η κληρονομουμένη εισέπραξε το ποσό της επιταγής που αντιστοιχούσε στο σχετικό τίμημα, η οποία εκδόθηκε εις διαταγήν του πωλητή και οπισθογραφήθηκε επ' ονόματί της.

δ) Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν ήθελε υποθεθεί ότι τα τιμήματα αυτά εισπράχθηκαν πράγματι από την κληρονομουμένη και πάντως τοις μετρητοίς και σώζονταν κατά το χρόνο θανάτου της, τα σχετικά ποσά είτε κατέληξαν σε κάποιον από τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που αυτή διατηρούσε με την (ΑΦΜ) ή/και την στην Τράπεζα ή στην είτε εναποτέθηκαν στην κατοικία της κληρονομουμένης επί της οδού αριθμός ... στην, στην οποία μετά το θάνατό της πρόσβαση είχε μόνο η (ΑΦΜ) ως ιδιοκτήτρια του διαμερίσματος κατά πλήρη κυριότητα.

Συνεπώς, τα χρηματικά ποσά που αντιστοιχούσαν στα τιμήματα αυτά σε κάθε περίπτωση δεν υπήρχαν στην κληρονομιά ούτε και περιήλθαν στην κατοχή της ίδιας με οποιονδήποτε τρόπο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. /1.12.2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) κατά πλήρη κυριότητα έναντι τιμήματος 137.476,00 € της Συμβολαιογράφου, ποσό ύψους 12.475,25 € από το συνολικό τίμημα ύψους 137.476,00 € της πώλησης του υπό στοιχεία Δ-1 διαμερίσματος της ως άνω κληρονομουμένης στην πολυκατοικία επί της οδού στο (.....) καταβλήθηκε από την αγοράστρια στην πωλήτρια-κληρονομουμένη με την οπισθογράφιση και την παράδοση στην τελευταία της υπ' αριθμ. /1.12.2010 ισόποσης τραπεζικής επιταγής της Τράπεζας, ενώ ποσό ύψους 0,75 € από το εν λόγω συνολικό τίμημα καταβλήθηκε σε μετρητά.

Το συνολικό αυτό ποσό των 12.476,00 € ταυτίζεται με το δηλωθέν από την ως άνω κληρονομουμένη στον κωδικό 781 της υπ' αριθμ. καταχώρησης /6.7.2011 δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2011.

Από τη «συνολική θεώρηση» των ως άνω δύο (2) «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας («έμμεση απόδειξη») και δεδομένου ότι κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 εδ. α'

του προϊσχύοντος ΚΦΕ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) η δήλωση ΦΕφπ αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο πρόσωπο, ως αποτελούσα κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) τόσο κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023), αλλά και ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) ομολογία του, συνάγεται ότι η ως άνω κληρονομούμενη πράγματι εισέπραξε το ως άνω συνολικό ποσό των 12.476,00 €.

Εξάλλου, η ως άνω κληρονομούμενη δήλωσε στον κωδικό 781 της υπ' αριθμ. καταχώρησης/31.8.2012 δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 ποσό ύψους 125.000,00 €.

Από τη «συνολική θεώρηση» του γεγονότος αυτού και του ότι η ως άνω αγοράστρια είχε αναλάβει με το ως άνω υπ' αριθμ. /1.12.2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) κατά πλήρη κυριότητα της Συμβολαιογράφου την υποχρέωση έναντι της πωλήτριας-ως άνω κληρονομούμενης να της καταβάλει το υπολειπόμενο μέρος ύψους 125.000,00 € από το ως άνω συνολικό τίμημα των 137.476,00 € το αργότερο μέχρι την 01.03.2011 (ήτοι από τη συνολική θεώρηση των δύο (2) αυτών «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας («έμμεση απόδειξη»)) και δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 εδ. α' του προϊσχύοντος ΚΦΕ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) η δήλωση ΦΕφπ αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο πρόσωπο, ως αποτελούσα κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) τόσο κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023), αλλά και ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) ομολογία του, συνάγεται ότι η ως άνω κληρονομούμενη πράγματι εισέπραξε το ως άνω συνολικό ποσό των 125.000,00 € (σημειωτέον ότι στις 02.02.2011 εμφανίζεται στον υπ' αριθμ. λογαριασμό («.....») που φέρεται να τηρούσε η προσφεύγουσα στην (πρώην) Γενική Τράπεζα πίστωση ποσού 125.000,00 € με αιτιολογία «Η ΙΔΙΑ ΑΠΛΗ ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ»).

β) Όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. /31.3.2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) έναντι τιμήματος 145.707,03 € της Συμβολαιογράφου, ολόκληρο το τίμημα αυτό της πώλησης του υπό στοιχεία Α-2 διαμερίσματος της ως άνω κληρονομούμενης στην πολυκατοικία επί της οδού αριθμός στο (.....) καταβλήθηκε από τον αγοραστή στην πωλήτρια-κληρονομούμενη με την οπισθογράφηση και την παράδοση στην τελευταία της υπ' αριθμ. /31.3.2008 ισόποσης τραπεζικής επιταγής της

Εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ./4.4.2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας δικαιώματος ψιλής κυριότητας οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερίσματος και αποθηκών) έναντι συνολικού τιμήματος 284.173,24 € της Συμβολαιογράφου, ολόκληρο το τίμημα αυτό της πώλησης του υπό στοιχεία Δ-2 διαμερίσματος και των υπό στοιχεία 1 και 2 αποθηκών του υπογείου της ως άνω κληρονομουμένης στην πολυκατοικία επί της οδού αριθμός αριθμός και στην καταβλήθηκε από την αγοράστρια στην πωλήτρια-κληρονομουμένη σε μετρητά (σε προγενέστερη ημερομηνία).

Το άθροισμα των συνολικών αυτών δύο (2) ποσών (145.707,03 € + 284.173,24 € = 429.880,27 €) ταυτίζεται με το δηλωθέν από την ως άνω κληρονομουμένη στον κωδικό 781 της υπ' αριθμ. καταχώρησης/29.7.2009 δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2009.

Από τη «συνολική θεώρηση» των ως άνω τριών (3) «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας («έμμεση απόδειξη») και δεδομένου ότι κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 εδ. α' του προϊσχύοντος ΚΦΕ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) η δήλωση ΦΕφπ αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο πρόσωπο, ως αποτελούσα κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) τόσο κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023), αλλά και ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) ομολογία του, συνάγεται ότι η ως άνω κληρονομουμένη πράγματι εισέπραξε το ως άνω συνολικό ποσό των 429.880,27 € (σημειωτέον ότι την 01.04.2008 εμφανίζεται στον υπ' αριθμ. λογαριασμό («.....») που φέρεται να τηρούσε η προσφεύγουσα στην (πρώην) Γενική Τράπεζα πίστωση ποσού 145.707,03 € χωρίς αιτιολογία).

γ) Η προσφεύγουσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) προβάλλει ότι, ακόμη κι αν ήθελε υποτεθεί ότι το ως άνω συνολικό ποσό των 567.356,27 € (137.476,00 € + 145.707,03 € + 284.173,24 €) πράγματι εισπράχθηκε από την ως άνω κληρονομουμένη και πάντως τοις μετρητοίς και σωζόταν κατά το χρόνο θανάτου της, πάντως αυτό είτε κατέληξε σε κάποιον από τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που αυτή διατηρούσε με την (ΑΦΜ) ή/και την στην Τράπεζα ή στην είτε εναποτέθηκε στην κατοικία της κληρονομουμένης επί της οδού αριθμός στην, στην οποία μετά το θάνατό της πρόσβαση είχε μόνο η ΑΦΜ ως ιδιοκτήτρια αυτού κατά πλήρη κυριότητα, από αυτό συνάγεται δε ότι σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό δεν υπήρχε στην κληρονομιά ούτε και περιήλθε στην κατοχή της ίδιας με οποιονδήποτε τρόπο. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 3 παρ. 3 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), η εφαρμογή του κατά τη διάταξη αυτή τεκμηρίου δεν κωλύεται από το ότι το σχετικό τίμημα, κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομουμένου προσώπου, δε

βρίσκεται τυχόν στα χέρια του κληρονόμου ή ακόμα περισσότερο βρίσκεται στα χέρια άλλου κληρονόμου (κάτι που μπορεί ενδεχομένως να αποτελεί αντικείμενο διαφοράς ιδιωτικού δικαίου μεταξύ των κληρονόμων, δεν επηρεάζει όμως καταρχήν τη φορολογική αντιμετώπιση της σχετικής υπόθεσης), πολύ δε λιγότερο η τυχόν ύπαρξη του τιμήματος στα χέρια ενός μόνο από τους κληρονόμους δεν ανατρέπει το τεκμήριο αυτό.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 138 και 180 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Άρθρο **138**: Εικονική δήλωση. Δήλωση βούλησης που δεν έγινε στα σοβαρά παρά μόνο φαινομενικά (εικονική) είναι άκυρη. Άλλη δικαιοπραξία που καλύπτεται κάτω από την εικονική είναι έγκυρη αν τα μέρη την ήθελαν και συντρέχουν οι όροι που απαιτούνται για τη σύστασή της. Άρθρο **180**: Έννοια της ακυρότητας. Η άκυρη δικαιοπραξία θεωρείται σαν να μην έγινε.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν έλαβε υπόψη του την πρόδηλη εικονικότητα του υπ' αριθ. / 4.4.2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, το οποίο συντάχθηκε προς καταστράτηγηση των κείμενων διατάξεων περί φορολογίας κληρονομιών και προκειμένου να αποφύγει η (ΑΦΜ) τη φορολόγησή της με υψηλό φορολογικό συντελεστή, καθόσον τύγχανε εξωτική, το δε πρόδηλο αυτής προκύπτει από τα εξής: α) από το γεγονός ότι η ως άνω κληρονομούμενη, αφού είχε αφήσει στην (ΑΦΜ) ως κληρονομιά με τη δεύτερη διαθήκη της (του έτους 2006) τις οριζόντιες ιδιοκτησίες της επί της οδού αριθμός, δύο χρόνια αργότερα «πώλησε» και μεταβίβασε στην ίδια την ψιλή κυριότητα των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών, β) από τον τρόπο καταβολής του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος, ήτοι τοις μετρητοίς, εκτός του γραφείου της συμβολαιογράφου και ουχί ενώπιον της και γ) από το ύψος του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος 280.075,25 €, το οποίο δεν προκύπτει ότι προήλθε από τυχόν τραπεζικό δανεισμό της (ΑΦΜ), τη στιγμή που η ίδια φέρεται στο οικείο συμβόλαιο ως μη εργαζόμενη («οικοκυρά»), συνεπώς ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εσφαλμένως εν πάση περιπτώσει δεν έλαβε υπόψη του την εικονικότητα του ανωτέρω τιμήματος και έκανε δεκτό ότι αυτό πράγματι εισπράχθηκε από την ως άνω κληρονομούμενη, χωρίς μάλιστα να αποδεικνύει την είσπραξή του, στη συνέχεια δε μη νομίμως το έλαβε υπόψη του για την προσαύξηση της αξίας της κληρονομικής της μερίδας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Από τη στιγμή που από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης και κυρίως από την από 19.4.2006 δεύτερη διαθήκη της ως άνω κληρονομούμενης-πωλήτριας συνάγεται

σαφώς ότι πάντως αυτή πράγματι ήθελε τη μεταβίβαση των εν λόγω οριζοντίων ιδιοκτησιών στην αγοράστρια-..... (ΑΦΜ), είτε η μεταβίβαση αυτή θα γινόταν με επαχθή αιτία είτε αιτία θανάτου είτε, υπό αυτό το δεδομένο, με χαριστική αιτία, η σχετική δήλωση βούλησης της κληρονομουμένης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν έγινε στα σοβαρά, αλλά μόνο φαινομενικά και επομένως ότι είναι εικονική, ακόμα κι αν ήθελε τεκμηριωθεί, σε περίπτωση που αποδεικνυόταν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι δεν καταβλήθηκε τίμημα για την εν λόγω μεταβίβαση, ότι η αιτία της (πώληση) ήταν εικονική.

β) Σε περίπτωση που τεκμηριωνόταν με βεβαιότητα ότι για την εν λόγω μεταβίβαση δεν καταβλήθηκε τίμημα και συνεπώς ετίθετο ζήτημα φορολόγησης μεταβίβασης κεφαλαίου χωρίς αντάλλαγμα (είτε από χαριστική αιτία είτε αιτία θανάτου), πάντως το φορολογικής φύσης αυτό ζήτημα θα μπορούσε να τεθεί μόνο από τη Φορολογική Διοίκηση ως τη μόνη αρμόδια να προσδιορίσει και να επιβάλει (εκδίδοντας και κοινοποιώντας σχετική καταλογιστική πράξη) φόρο -η οποία βεβαίως θα είχε και το βάρος απόδειξης της μη καταβολής του τιμήματος. Από καμία διάταξη της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, όπως και του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ή και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αλλά ούτε και από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), δεν προκύπτει, ερμηνευτικά, εκ πλαγίου έννομο συμφέρον ενός φορολογούμενου προσώπου να εγείρει ζήτημα περί παρά το νόμο χαμηλής φορολόγησης ενός άλλου φορολογούμενου προσώπου, ώστε να μειωθεί αντίστοιχα η δική του φορολογική υποχρέωση. Μόνο ζήτημα αξίωσης απόδοσης της σχετικής ωφέλειας κατά τις διατάξεις περί αδικαιολόγητου πλουτισμού (άρθρα 904 επ. του Αστικού Κώδικα) θα μπορούσε ενδεχομένως να τεθεί στην περίπτωση αυτή, στα πλαίσια ιδιωτικής διαφοράς μεταξύ των δύο φορολογούμενων προσώπων.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 29.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

την απόρριψη της από 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2013).

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	63.271,51 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	31.635,75 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>94.907,26 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.