



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3210

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατοίκου ως κληρονόμου του(ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, κατοίκου εν ζωή κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της από πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου

ΚΕΦΟΚ Αττικής, αριθμ. δήλωσης), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου ΚΕΦΟΚ Αττικής, αριθμ. δήλωσης) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 13.861,83 €, πλέον 8.317,10 € πρόσθετου φόρου άρθρων 1 και 2 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 22.178,93 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στην προκειμένη περίπτωση από όλα τα προσκομιζόμενα έγγραφα αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι από του θανάτου του διαθέτη είχε εμπλακεί σε έναν πολυδαίδαλο δικαστικό αγώνα, ο οποίος περατώθηκε αισίως, όταν εκδόθηκε η με αριθμ. απόφαση του Εφετείου Αθηνών, ειδικότερα δε με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι οι διαθήκες του διαθέτηήταν καθόλα έγκυρες, οπότε περατώθηκε τελεσιδίκως και εν συνεχεία αμετακλήτως η αντιδικία με τονκαι σταμάτησε το κληρονομικό του δικαίωμα να τελεί εν επιδικία, ενώ εξάλλου κατά το διάστημα που διαρκούσε ο δικαστικός αγώνας με τον περί ου ο λόγος αντίδικο δεν είχε τη νομή των κληρονομιαίων ακινήτων, αλλά απλή κατοχή και μάλιστα επί του 1/3 αυτών, διότι ακριβώς, λόγω της υφισταμένης και διαρκούς επιδικίας, δεν μπορούσε να τα εξουσιάζουμε διάνοια κυρίου, αφού το δικαίωμά του επί των εν λόγω κληρονομιαίων ακινήτων τελούσε υπό την αίρεση της τελεσιδίκης, άλλως αμετάκλητης, απόρριψης της αγωγής του, και επομένως υπό τα ανωτέρω εκτεθέντα καθίσταται προφανές ότι η φορολογική του υποχρέωση προς υποβολή ΦΚληρ γεννήθηκε στις 06.04.2023, όταν δηλαδή εκδόθηκε η με αριθμ. απόφαση του Εφετείου Αθηνών, άλλως στις (δηλαδή ένα μήνα μετά από την επίδοση της εν λόγω απόφασης) και ως εκ τούτου ουχί ορθώς η Διοίκηση του επέβαλε προσαύξηση φόρου κληρονομιάς 60%, ήτοι 8.317,10 € (ΦΚληρ 13.861,83 €).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερὰ Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου): «*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 του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 30.3.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) [...]. γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο, και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. δ) [...]».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1710 εδ. α' Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 30.3.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην προκειμένη περίπτωση από όλα τα προσκομιζόμενα έγγραφα αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι από του θανάτου του διαθέτηείχε εμπλακεί σε έναν πολυδαίδαλο δικαστικό αγώνα, ο οποίος περατώθηκε αισίως, όταν εκδόθηκε η με αριθμ.απόφαση του Εφετείου Αθηνών, ειδικότερα δε με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι οι διαθήκες του διαθέτηήταν καθόλα έγκυρες, οπότε περατώθηκε τελεσιδίκως και εν συνεχεία αμετακλήτως η αντιδικία με τονκαι σταμάτησε το κληρονομικό του δικαίωμα να τελεί εν επιδικία, ενώ εξάλλου κατά το διάστημα που διαρκούσε ο δικαστικός αγώνας με τον περί ου ο λόγος αντίδικο δεν είχε τη νομή των κληρονομιαίων ακινήτων, αλλά απλή κατοχή και μάλιστα επί του 1/3 αυτών, διότι ακριβώς, λόγω της υφισταμένης και διαρκούς επιδικίας, δεν μπορούσε να τα εξουσιάζουμε διάνοια κυρίου, αφού το δικαίωμά του επί των εν λόγω κληρονομιαίων ακινήτων τελούσε υπό την αίρεση της τελεσιδίκης, άλλως αμετάκλητης, απόρριψης της αγωγής του, και επομένως υπό τα ανωτέρω εκτεθέντα καθίσταται προφανές ότι η φορολογική του υποχρέωση προς υποβολή ΦΚληρ γεννήθηκε στις 06.04.2023, όταν δηλαδή εκδόθηκε η με αριθμ.απόφαση του Εφετείου Αθηνών, άλλως στις(δηλαδή ένα μήνα μετά από την επίδοση της εν λόγω απόφασης) και ως εκ τούτου ουχί ορθώς η Διοίκηση του επέβαλε προσαύξηση φόρου κληρονομίας 60%, ήτοι 8.317,10 € (ΦΚληρ 13.861,83 €).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος, οι οποίοι επί της ουσίας συνίστανται στη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση στο χρόνο λήξης της επιδικίας περί του κληρονομικού του δικαιώματος, πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 7 περ. γ' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 30.3.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή

του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), προϋπόθεση για την κατά τη διάταξη αυτή μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στη φορολογία κληρονομιών είναι να μη βρίσκονται οι καταρχήν κληρονόμοι/δικαιούχοι της κτήσης στη νομή των κληρονομιαίων αντικειμένων, την προϋπόθεση δε αυτή θα πρέπει, όπως επίσης προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της εν λόγω διάταξης, να την επικαλεστούν και κυρίως να την αποδείξουν (πλήρης απόδειξη) τα πρόσωπα που την επικαλούνται (ήτοι οι καταρχήν κληρονόμοι/δικαιούχοι της κτήσης), αφού ακριβώς πρόκειται για ρύθμιση που αποκλίνει από τον κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)) γενικό κανόνα περί του κρίσιμου καταρχήν χρόνου για την επιβολή του ΦΚληρ (που είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου) και συνεπώς όποιος την επικαλείται προς το συμφέρον του, εκείνος φέρει το βάρος και να την αποδείξει, ώστε να τύχει εφαρμογής (ήτοι εν προκειμένω ο προσφεύγων και όχι η φορολογική αρχή).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, από το γεγονός ότι ο προσφεύγων είχε καταθέσει και ο ίδιος, μαζί με άλλα πρόσωπα, την υπόαίτηση για έκδοση σχετικού κληρονομητηρίου ενώπιον του Ειρηνοδικείου Χαλανδρίου συνάγεται ότι ήδη κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αυτής (άρα ήδη πριν από την ημερομηνία κατάθεσης της υπό αγωγής του, στο Πρωτοδικείο Αθηνών (.....)) συμπεριφερόταν ως νομέας όλων των καταρχήν περιελθόντων σε αυτόν, δυνάμει των οικείων υπό κρίση διαθηκών του ως άνω κληρονομουμένου(ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ, αντικειμένων της κληρονομιάς περιουσίας (κληρονομιάς), κάτι από το οποίο συνάγεται περαιτέρω ότι τελούσε σε γνώση των εν λόγω διαθηκών και επομένως του ότι με αυτές είχε καταστεί κληρονόμος του εν λόγω κληρονομουμένου και άρα νομέας των αντικειμένων της κληρονομιάς, επί των οποίων είχε εγκατασταθεί κληρονόμος.

γ) Από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι τα αντικείμενα της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομουμένου(ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ, που είχαν καταρχήν περιέλθει κατά τα ανωτέρω στη νομή του προσφεύγοντος, δε βρίσκονταν στη νομή του κατά το χρόνο που το δικαίωμά του ήταν επίδικο, ενώ ούτε ο προσφεύγων τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι κατά τη διάρκεια αυτής της επιδικίας δε βρισκόταν στη νομή των εν λόγω αντικειμένων, απεναντίας δε από την υπ' αριθμ.....απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων όχι μόνο δε συμφώνησε με τη βάση της αγωγής, με την οποία αμφισβητούνταν το κληρονομικό του δικαίωμα, αλλά αντέκρουσε την αγωγή με αιτιολογημένη άρνηση της βάσης της, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι υπεραμύνθηκε του κληρονομικού του δικαιώματος και κατ' επέκταση της νομής του -αλλά τελικά και του δικαιώματός του κυριότητας- επί όλων των καταρχήν περιελθόντων σε αυτόν, δυνάμει των οικείων υπό κρίση διαθηκών του ως άνω κληρονομουμένου, αντικειμένων της κληρονομιάς.

δ) Εξάλλου, μόνη η επιδικία του κληρονομικού δικαιώματος δε συνεπάγεται αυτομάτως και δίχως άλλο την έλλειψη νομής επί των αντικειμένων της κληρονομιάς περιουσίας ή, ακόμα λιγότερο, την αφαίρεσή της από το πρόσωπο που μέχρι τότε θεωρούνταν κληρονόμος, απορριπτομένου συνεπώς ως αβάσιμου (νόμω αβάσιμου) του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως κληρονόμου του(ημερομηνία θανάτου 30.3.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, **και την επικύρωση** της από πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (αριθμ. φακέλου ΚΕΦΟΚ Αττικής, αριθμ. δήλωσης).

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

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

ΦΚληρ

Κύριος φόρος	13.861,83 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρων 1 και 2 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	8.317,10 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>22.178,93 €</u>

(ως η ως άνω από πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.