



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1571

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 16.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, ως κληρονόμου της το γένος (ημερομηνία θανάτου 09.08.2010), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αττικής, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. /2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2010), 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 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 16.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της το γένος (ημερομηνία θανάτου 09.08.2010), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, η οποία σύμφωνα με την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής επί της ενδικοφανούς προσφυγής 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 υπ' αριθμ./2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2010) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της το γένος (ημερομηνία θανάτου 09.08.2010), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 59.845,67 €, πλέον 35.907,40 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ./4.7.2024 οικείας δήλωσής της ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης), ήτοι συνολικό ποσό 95.753,07 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης, με σκοπό να καθοριστεί στο ελάχιστο η φορολογική της υποχρέωση ως κληρονόμου εκ διαθήκης της ως άνω κληρονομούμενης, ιδίως δε να απαλλαγεί από τον προαναφερθέντα πρόσθετο φόρο, άλλως να μεταρρυθμιστεί το ποσό του πρόσθετου φόρου στο ελάχιστο, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι:

α) Η φορολογική της υποχρέωση ως κληρονόμου της ως άνω κληρονομούμενης δεν ανάγεται στο χρόνο θανάτου της (09.08.2010), αλλά στο χρόνο που έληξε η πολυετής επιδικία αμφισβήτησης του κύρους της διαθήκης, σύμφωνα με το άρθρο 7 εδ. γ' ν. 2961/2001, δηλαδή μετά τις 04.07.2022 (οπότε εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Αρείου Πάγου).

β) Από το θάνατο της κληρονομούμενης, τη δημοσίευση της διαθήκης της, από την οποία η ίδια έλκει το κληρονομικό της δικαίωμα, και καθ' όλο το χρονικό διάστημα της επιδικίας, από την άσκηση της αγωγής ακύρωσης της διαθήκης στις 14.6.2011 και έως την αμετάκλητη απόρριψή της στις 04.07.2022 (με την εν λόγω απόφαση του Αρείου Πάγου), δεν απέκτησε νομή ούτε φυσική εξουσίαση επί των αντικειμένων της κληρονομιάς ούτε αναμείχθηκε στην κληρονομία καθ' οιοδήποτε τρόπο, δεδομένου μάλιστα ότι η αντιδικία ήταν εξόχως σφοδρή και η έκβασή της αβέβαιη, αν αναλογιστεί κανείς ότι εκπονήθηκε και εισφέρθηκε πλήθος γραφολογικών εκθέσεων, με αντικρουόμενα πορίσματα ως προς τη γνησιότητα της διαθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας

ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2010 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης): «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.*»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2010 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (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 [...] κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο, και ο κληρονόμος [...] δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 περ. Α' παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο [...] υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8, δ) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 243 εδ. β' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Προθεσμία που έχει προσδιοριστεί σε μήνες λήγει μόλις περάσει η ημέρα του τελευταίου μηνός που αντιστοιχεί σε αριθμό με την ημέρα που άρχισε [...].*»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1710 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1711 εδ. γ' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1712 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ο κληρονομούμενος μπορεί να εγκαταστήσει κληρονόμο με μονομερή διάταξη αιτία θανάτου (διαθήκη, διάταξη τελευταίας βούλησης).»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 974 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 983 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 [...], περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' 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: «Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1^η.1.2015.»

Επειδή, από την τελευταία αυτή διάταξη συνάγεται ότι ο ΚΦΔ εφαρμόζεται σε υποθέσεις ΦΚληρ, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 01.01.2015 και μετά, ήτοι σε υποθέσεις ΦΚληρ με ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου προσώπου από 01.01.2015 και μετά (δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./4.7.2024 οικείας δήλωσής της ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης 1412085): «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που

ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 4 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./4.7.2024 οικείας δήλωσής της ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης): «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν αν υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Η φορολογική της υποχρέωση ως κληρονόμου της ως άνω κληρονομουμένης δεν ανάγεται στο χρόνο θανάτου της (09.08.2010), αλλά στο χρόνο που έληξε η πολυετής επιδικία αμφισβήτησης του κύρους της διαθήκης, σύμφωνα με το άρθρο 7 εδ. γ' ν. 2961/2001, δηλαδή μετά τις 04.07.2022 (οπότε εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Αρείου Πάγου).

β) Από το θάνατο της κληρονομουμένης, τη δημοσίευση της διαθήκης της, από την οποία η ίδια έλκει το κληρονομικό της δικαίωμα και καθ' όλο το χρονικό διάστημα της επιδικίας, από την άσκηση της αγωγής ακύρωσης της διαθήκης στις 14.6.2011 και έως την αμετάκλητη απόρριψή της στις 04.07.2022 (με την εν λόγω απόφαση του Αρείου Πάγου), η ίδια δεν απέκτησε νομή επί των αντικειμένων της κληρονομιάς ούτε φυσική εξουσίαση επ' αυτών ούτε αναμείχθηκε στην κληρονομία καθ' οιονδήποτε τρόπο, δεδομένου μάλιστα ότι η αντιδικία ήταν εξόχως σφοδρή και η έκβαση της αβέβαιη, αν αναλογιστεί κανείς ότι εκπονήθηκε και εισφέρθηκε πλήθος γραφολογικών εκθέσεων, με αντικρουόμενα πορίσματα ως προς τη γνησιότητα της διαθήκης.

Ασφαλώς βέβαια η αντίληψή της ήταν πάντοτε ότι η διαθήκη της κληρονομουμένης (θείας της) είναι γνήσια και γι' αυτό επιδόθηκε στον πολυετή και ψυχοφθόρο δικαστικό αγώνα, προκειμένου η αλήθεια να πιστοποιηθεί και δικαστικά, ωστόσο μέχρι την αμετάκλητη έκβασή της δεν απέκτησε ποτέ, ούτε άσκησε, οποιοδήποτε δικαίωμα επί της κληρονομιάς περιουσίας, αφού πάντοτε υπήρχε το ενδεχόμενο ανατροπής.

γ) Προς απόδειξη της καθολικής μη ανάμειξής της στα κληρονομιαία αντικείμενα επικαλείται το ότι υπέβαλε γι' αυτά δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) πρώτη φορά στις 08.04.2024, προκειμένου να προβεί στη συνέχεια σε κατάρτιση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου πώλησης αυτών.

δ) Από τα ανωτέρω προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς της, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης υπολόγισε πρόσθετο φόρο ποσοστού 60% επί του καταλογισθέντος κύριου φόρου, καθότι η υποχρέωσή της προς υποβολή δήλωσης ΦΚληρ γεννήθηκε μετά τις 04.07.2022, με την έκδοση της υπ' αριθμ./2022 απόφασης του Αρείου Πάγου, κι όχι στο χρόνο θανάτου της κληρονομουμένης ή στο χρόνο δημοσίευσης της διαθήκης.

Μάλιστα, όσο διαρκούσε η επιδικία, δεν είχε τη νομή των κληρονομιαίων ακινήτων ούτε ακόμη απλή κατοχή, δηλαδή τη φυσική εξουσίαση αυτών.

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

α) Προϋπόθεση για την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) 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 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 2010 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)) 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 η προσφεύγουσα και όχι η φορολογική αρχή).

β) Στην υπό κρίση περίπτωση, η ως άνω κληρονομουμένη εγκατέστησε, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1712 του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), με τη δημοσιευθείσα με το υπ' αριθμ. 1340/25.2.2011 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών διαθήκη της ως κληρονόμο της την προσφεύγουσα αναφορικά με τα οριζόμενα στη διαθήκη περιουσιακά αντικείμενα.

Με τον τρόπο αυτό η προσφεύγουσα κατέστη κληρονόμος (και κατά τούτο δικαιούχος) των εν λόγω περιουσιακών αντικειμένων κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομουμένης (09.08.2010), σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 1710 εδ. α' και 1711 εδ. γ' του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (09.08.2010)).

γ) Υπό αυτό το πρίσμα, η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της ως άνω κληρονομουμένης αναφορικά με τα οριζόμενα στη διαθήκη περιουσιακά αντικείμενα, απέκτησε κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομουμένης (09.08.2010) τη νομή των εν λόγω περιουσιακών αντικειμένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 983 του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (09.08.2010)).

δ) Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) -αφού δεν προσκομίζει αποδεικτικώς κανένα συναφές έγγραφο- ότι είχε απωλέσει, και εν πάση περιπτώσει ότι δεν είχε, τη νομή των εν λόγω αντικειμένων (πολλώ μάλλον που σύμφωνα με όσα ισχυρίζεται ρητώς η ίδια: «Ασφαλώς, η αντίληψή μου ήταν πάντοτε ότι η διαθήκη της θείας μου [ήτοι της κληρονομουμένης] είναι γνήσια και γι' αυτό επιδόθηκα στον πολυετή και ψυχοφθόρο δικαστικό αγώνα, προκειμένου η αλήθεια να πιστοποιηθεί και δικαστικά»), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης στην υπό κρίση υπόθεση -ο οποίος, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2010 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)), ήταν, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου της κληρονομουμένης-,

μετατέθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας θανάτου της κληρονομούμενης και συγκεκριμένα, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στο χρόνο λήξης της υπό κρίση επιδικίας, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (09.08.2010)).

ε) Υπό αυτό το δεδομένο, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη, όπως συνάγεται από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 61 περ. Α' παρ. 1, του άρθρου 5, του άρθρου 62 παρ. 1 περ. α' και του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 περ. β' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 09.08.2010, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), να υποβάλει για την υπό κρίση επαχθείσα σ' αυτήν κληρονομιά δήλωση ΦΚληρ εντός έξι (6) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της εν λόγω διαθήκης (25.2.2011), ήτοι το αργότερο μέχρι τις 25.8.2011.

Συνεπώς, αφού υπέβαλε τη δήλωση αυτή μόλις στις 04.07.2024, ορθά (ήτοι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις) της επιβλήθηκε ο προβλεπόμενος από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 πρόσθετος φόρος με συντελεστή 1% (περιορισθείς τελικά στο 60% του κύριου ΦΚληρ, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 2 παρ. 4 ν. 2523/1997 (όπως αμφότερες ίσχυαν, δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' ΚΦΔ σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./4.7.2024 οικείας δήλωσής της ΦΚληρ)).

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 16.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ ως κληρονόμου της το γένος (ημερομηνία θανάτου 09.08.2010), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2010).

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

Κύριος φόρος	59.845,67 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της οικείας δήλωσης ΦΚληρ	35.907,40 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της
Υπηρεσίας μας)

95.753,07 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ 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 ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.