



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1574**

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, οδός αριθμός, ως νόμω υπόχρεος (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν) της το γένος, ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αθηνών, οδός αριθμός, που απεβίωσε στις 10.2.2016, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του (ημερομηνία θανάτου 27.2.2011), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ

Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αθηνών, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη το γένος, ΑΦΜ), κατά της υπ' αριθμ./20.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. δήλωσης/2024, αριθμ. φακέλου Θ-...../2011), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, 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 νόμω υπόχρεης (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν) της το γένος, ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 10.2.2016, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του του (ημερομηνία θανάτου 27.2.2011), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη το γένος, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./20.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. δήλωσης/2024, αριθμ. φακέλου Θ-..../2011) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν) της το γένος, ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 10.2.2016, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του (ημερομηνία θανάτου 27.2.2011), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη το γένος, ΑΦΜ), ΦΚληρ ποσού 28.999,88 €, πλέον 17.399,92 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ./5.12.2024 οικείας (συμπληρωματικής) δήλωσής της ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης), ήτοι συνολικό ποσό 46.399,73 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την τροποποίηση της ως άνω πράξης και ειδικότερα την αναγνώριση ότι οφείλει να καταβάλει μόνο το ποσό του κύριου ΦΚληρ και την οριστική απαλλαγή της από την καταβολή του ποσού των προσαυξήσεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στην προκειμένη περίπτωση είναι προφανές ότι έχουν καταλογισθεί εσφαλμένα προσαυξήσεις του κύριου ΦΚληρ, καθόσον η ως άνω μητέρα της το γένος, ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 10.2.2016, μέχρι και τις 12.4.2024 που δημοσιεύθηκε η υπ' αριθμ./12.4.2024 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου δεν ήταν εξ αδιαθέτου κληρονόμος του ως άνω κληρονομουμένου και συνακόλουθα δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΚληρ και πληρωμής οποιουδήποτε φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2011 (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 2011 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 κληρονομουμένου, 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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 27.2.2011, 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). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1711 εδ. γ' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 974 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (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./5.12.2024 οικείας (συμπληρωματικής) δήλωσής της ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης 1748642): *«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.

...../5.12.2024 οικείας (συμπληρωματικής) 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 στην προκειμένη περίπτωση είναι προφανές ότι έχουν καταλογισθεί εσφαλμένα προσαυξήσεις του κύριου ΦΚληρ, καθόσον η ως άνω μητέρα της το γένος, ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 10.2.2016, μέχρι και τις 12.4.2024, που δημοσιεύθηκε η υπ' αριθμ. /12.4.2024 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, δεν ήταν εξ αδιαθέτου κληρονόμος του ως άνω κληρονομουμένου και συνακόλουθα δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΚληρ και πληρωμής οποιουδήποτε φόρου, ειδικότερα δε ότι:

α) Η ως άνω κληρονομουμένη-μητέρα της ήταν μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος του ως άνω κληρονομουμένου. Αφού έλαβε σχετικά πιστοποιητικά του Πρωτοδικείου, από τα οποία προέκυπε ότι δεν είχε δημοσιευθεί διαθήκη του, ζήτησε και την έκδοση πιστοποιητικού κληρονομητηρίου (σχετ. το υπ' αριθμ. /12.10.2011 πιστοποιητικό κληρονομητηρίου του Μονομελούς Πρωτοδικείου). Στη συνέχεια, καλόπιστα, υπολαμβάνοντας ότι είναι η μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος του κληρονομουμένου, υπέβαλε δήλωση ΦΚληρ για μέρος μόνο της κληρονομιάς περιουσίας, καθόσον ο φόρος ήταν ιδιαίτερα μεγάλος (κατέβαλε τότε το ποσό των 218.962,97 €), επιφυλασσόμενη να δηλώσει στη συνέχεια τα υπόλοιπα κληρονομιαία στοιχεία.

β) Όμως, όπως στη συνέχεια προέκυψε από: 1) την από 09.04.2013 αίτηση της μισθώτριας εταιρείας των κληρονομούμενων ακινήτων «.....» ενώπιον του Ειρηνοδικείου και 2) την από 24.4.2013 αντίστοιχη αίτηση του Ελληνικού Δημοσίου, με τις οποίες ζητείτο η ανάκληση του κληρονομητηρίου ως ανακριβούς, στις 08.07.2011 είχε δημοσιευθεί από το Πρωτοδικείο η από 24.7.2006 (αρνητική) διαθήκη του κληρονομουμένου, με την οποία φέρεται ότι αποκλειόταν η μητέρα της από το εξ αδιαθέτου κληρονομικό της δικαίωμα, χωρίς να ορίζεται κληρονόμος. Τα δε προαναφερθέντα πιστοποιητικά περί μη δημοσίευσης διαθήκης προέκυψε ότι εκδόθηκαν από λάθος του συστήματος ευρετηρίασης του Πρωτοδικείου Ακολούθως, εκδόθηκε σχετική απόφαση του Ειρηνοδικείου με την οποία διατάχθηκε η αφαίρεση του κληρονομητηρίου.

Συνεπώς, σύμφωνα με την εν λόγω αρνητική διαθήκη μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος 6^{ης} τάξης του κληρονομουμένου ήταν το Ελληνικό Δημόσιο. Κατόπιν αυτών, η μητέρα της, αφού δεν ήταν κληρονόμος του, δεν υπέβαλε δήλωση ΦΚληρ για τα υπόλοιπα κληρονομιαία στοιχεία της περιουσίας του.

γ) Στη συνέχεια η μητέρα της άσκησε την από 28.6.2013 αγωγή της ενώπιον του Πρωτοδικείου κατά του Ελληνικού Δημοσίου, με την οποία προσέβαλε το κύρος της διαθήκης, επ' αυτής εκδόθηκε δε η υπ' αριθμ. /2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου η οποία αναγνώρισε την ακυρότητά της. Κατά της απόφασης τόσο το Ελληνικό Δημόσιο όσο και η «..... άσκησαν εφέσεις, οι οποίες απορρίφθηκαν στην ουσία τελεσίδικα με την υπ' αριθμ. 1520/2024 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου (δημοσιεύθηκε στις 12.4.2024).

δ) Από και διά της τελεσίδικης ακύρωσης της διαθήκης, δηλαδή από τις 12.4.2024, οπότε δημοσιεύθηκε η σχετική απόφαση, η μητέρα της (που στο μεταξύ είχε αποβιώσει) κατέστη μοναδική κληρονόμος εξ αδιαθέτου του ως άνω κληρονομουμένου, οπότε και δημιουργήθηκε η υποχρέωσή της (και συνακόλουθα των εξ αδιαθέτου κληρονόμων της, δηλαδή της ίδιας της

προσφεύγουσας και του αδελφού της) να υποβάλει δήλωση ΦΚληρ για την κληρονομία αυτή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 8 ν. 2961/2001, καθόσον κατά τις διατάξεις του ν. 2961/2001 αναγκαία προϋπόθεση της υποχρέωσης καταβολής ΦΚληρ αποτελεί η ιδιότητα του κληρονόμου, την οποία η μητέρα της δεν είχε λόγω της δημοσίευσης της ως άνω διαθήκης του κληρονομούμενου, αλλά την απέκτησε στις 12.4.2024, ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθμ. /2024 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου

ε) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τόσο η μητέρα της όσο και στη συνέχεια η ίδια ως κατά το 1/2 εξ αδιαθέτου κληρονόμος της (κατά το άλλο 1/2 εξ αδιαθέτου κληρονόμος της είναι ο ως άνω αδελφός της) δεν αμέλησαν να προβούν σε υποβολή δήλωσης ΦΚληρ της υπόλοιπης κληρονομίας και να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΚληρ, αλλά αδυνατούσαν απολύτως να την υποβάλουν, αφού η δημοσίευση της αρνητικής διαθήκης του κληρονομούμενου απέκλειε την μητέρα της από την ιδιότητα της κληρονόμου του μέχρι και την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης ακύρωσης της διαθήκης, δηλαδή μέχρι τις 12.4.2024.

Το γεγονός εξάλλου ότι η μητέρα της από πλάνη (δηλαδή αγνοώντας καλόπιστα τη δημοσίευση της διαθήκης -καθόσον είχε εκδώσει κληρονομητήριο και είχε λάβει πιστοποιητικά περί μη δημοσίευσης διαθήκης) είχε υποβάλει ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος (χωρίς να είναι) δήλωση ΦΚληρ για μέρος των κληρονομιαίων στοιχείων κατά το 2012, για τα οποία κατέβαλε και τον αναλογούντα φόρο, δηλαδή πριν από την τελεσίδικη ακύρωση της διαθήκης, δεν ασκεί οποιαδήποτε ουσιώδη επιρροή στο χρόνο γένεσης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσής της και συνεπώς της δικής της, που είναι ο ίδιος με αυτόν που η μητέρα της κατέστη κληρονόμος (δηλαδή της έκδοσης της απόφασης που ακύρωσε τελεσίδικα τη διαθήκη).

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 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (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 2011 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)) γενικό κανόνα περί του κρίσιμου καταρχήν χρόνου για την επιβολή του ΦΚληρ (που είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου) 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 το γένος, ΑΦΜ, μητέρα της, είχε καταστεί κληρονόμος του ως άνω κληρονομούμενου, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα

διάταξη του άρθρου 1710 εδ. β' του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε κατά την 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα αποδεικτικώς υπ' αριθμ./26.7.2011,/31.1.2012,/ 20.3.2012,/20.7.2012 και/27.9.2012 πιστοποιητικά του Πρωτοδικείου προέκυπτε ότι μέχρι τις αντίστοιχες ημερομηνίες έκδοσής τους δεν είχε δημοσιευθεί διαθήκη του.

Με τον τρόπο αυτό η το γένος, ΑΦΜ μητέρα της, είχε καταστεί κληρονόμος (και κατά τούτο δικαιούχος) όλης της κληρονομιάς περιουσίας (ως μοναδική πλησιέστερη συγγενής του (πρώτη εξαδέλφη του), σύμφωνα με το προσκομισθέν αποδεικτικώς υπ' αριθμ. πρωτ./27.4.2011 πιστοποιητικό πλησιέστερων συγγενών του Δήμου) κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (27.2.2011), 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 το γένος, ΑΦΜ, μητέρα της, ως κληρονόμος του ως άνω κληρονομούμενου απέκτησε κατά το χρόνο θανάτου του (27.2.2011) 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 (27.2.2011)).

δ) Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεη (και ειδικότερα ως κληρονόμος, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν) της το γένος, ΑΦΜ, μητέρας της) δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) -αφού δεν προσκομίζει αποδεικτικώς κανένα συναφές έγγραφο- ότι η μητέρα της 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 στην από 28.6.2013 αγωγή της ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Γενικός Αριθμός Κατάθεσης (ΓΑΚ)/2013, Αριθμός Κατάθεσης Δικογράφου/2013):

«[σελ. 2-3, παρ. 5] Ως μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος του [...] ζήτησα, πρώτα, την βεβαίωση (με το υπ' αριθ./26.7.2011 πιστοποιητικό Πρωτοδικείου) της ανυπαρξίας διαθήκης του και μετά την έκδοση του αριθ./12.10.2011 κληρονομητηρίου [...]. Δεν προχώρησα, άμεσα, σε αποδοχή του συνόλου των ακινήτων της κληρονομιάς, διότι ο φόρος κληρονομιάς ήταν τεράστιος [...]. Αποδέχθηκα ορισμένες από τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που είχα κληρονομήσει και είχα τη δυνατότητα να καταβάλω τον πολύ μεγάλο φόρο κληρονομιάς (218.963,37 ευρώ) [...], έχοντας προνοήσει να λάβω το αριθ./31.1.2012 πιστοποιητικό μη δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου].

[σελ. 3, παρ. 7] Όπως κάθε γονιός, όταν πλησιάζει το τέλος, θέλοντας να μοιράσω στα παιδιά μου την προσωπική μου περιουσία για να μην δημιουργηθούν μεταξύ τους προβλήματα μετά τον θάνατό μου, προέβην στην μεταβίβαση, σε αυτά, τόσο των ακινήτων που, από πριν, ανήκαν σε εμένα, όσο και των ιδιοκτησιών που απέκτησα από την κληρονομιά του εξαδέλφου μου. Έτσι, μεταβίβασα σε αυτά, με τα αριθ./27.6.2012,/29.11.2012 και/27.6.2012 συμβόλαια γονικής παροχής πλήρους κυριότητας της συμ/φου [...] τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που είχα αποδεχθεί, έχοντας και πάλι προνοήσει να λάβω τα αριθ./20.7.2012 και/2012 πιστοποιητικά μη δημοσίευσης διαθήκης του εξαδέλφου μου, με τα οποία βεβαιώθηκα, πλέον, ότι, το κληρονομικό μου δικαίωμα, σε όλα τα στοιχεία της κληρονομιάς (και αυτά που είχα αποδεχθεί και όσα δεν μπόρεσα να καταβάλω τον φόρο) ήταν απόλυτο και καμία

διαθήκη του εξαδέλφου μου [...] δεν είχε δημοσιευθεί, παύοντας να έχω και την ελάχιστη αμφιβολία.

[σελ. 4, παρ. 8]. Το σπίτι, που έμενε ο εξαδέλφός μου, στην πλατεία (οδ.) είχα φροντίσει, ως κληρονόμος, να αποσφραγισθεί, μετά τον θάνατό του, υποβάλλοντας την από 14.7.2011 αίτηση αποσφράγισης, στο Ειρηνοδικείο [...]. Μετά την τελευταία γονική παροχή στον γιό μου, αρχές Δεκεμβρίου 2012, θέλησα να ασχοληθώ με το ακίνητο αυτό, να διαπιστωθεί η κατάσταση του και να γίνουν οι νόμιμες ενέργειες, για την μεταβίβασή του, στα παιδιά μου. [...].

[σελ.6, παρ. 10] Κατόπιν, εξωδίκως, τον Μάρτιο 2013, οχλήθηκε, για την πληρωμή των οφειλομένων μισθωμάτων, από τα παιδιά μου και εμένα, η μισθώτρια των ιδιοκτησιών του εξαδέλφου μου, που είχαν αποκτήσει τα παιδιά μου από εμένα, με γονική παροχή και των ιδιοκτησιών, στην νομή και εκμετάλλευση των οποίων είχα υπεισέλθει, νομίμως, χωρίς να είμαι σε θέση, οικονομικά, να τις αποδεχθώ. [...].

[σελ. 14] Για τους λόγους αυτούς και για όσους, νομίμως, θα προστεθούν ζητώ [...] Να γίνει δεκτή η αγωγή. Να αναγνωρισθεί ότι η αναφερόμενη στο ιστορικό της παρούσας και δημοσιευθείσα διαθήκη, δεν είναι γνήσια και υποστατή ως διαθήκη, παράγουσα συνέπειες, διαφορετικά και επικουρικά, να ακυρωθεί αυτή, με απόφαση του Δικαστηρίου Σας, ως συνταχθείσα με εξαπάτηση του εξαδέλφου μου, κατά τα αναφερόμενα στο ιστορικό της αγωγής. [...].»),

δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της το γένος, ΑΦΜ, μητέρας της, στην υπό κρίση υπόθεση -ο οποίος, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2011 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), ήταν, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου-, μετατέθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομουμένου 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 (27.2.2011)).

ε) Υπό αυτό το δεδομένο, η το γένος, ΑΦΜ, μητέρα της προσφεύγουσας, 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. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 27.2.2011, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (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 θανάτου του κληρονομουμένου (27.2.2011), ήτοι το αργότερο μέχρι τις 27.8.2011.

Συνεπώς, αφού η δήλωση αυτή υποβλήθηκε μόλις στις 05.12.2024, ορθά (ήτοι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα 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./5.12.2024 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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως νόμω υπόχρεης (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν) της το γένος, ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 10.2.2016, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του (ημερομηνία θανάτου 27.2.2011), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη το γένος, ΑΦΜ), και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../20.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (αριθμ. δήλωσης/2024, αριθμ. φακέλου Θ-...../2011).

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	28.999,88 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της οικείας δήλωσης ΦΚληρ	17.399,92 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>46.399,73 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /20.12.2024 πράξη διορθωτικού 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 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.