



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 18 / 06 / 2025

Αριθμός απόφασης: 2003

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:

- με αριθ. /23-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς / Προστίμου ως αρθ. 85 του ΚΦΔ και
- με αριθ. /23-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 53 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Το με αριθ. πρωτ. «elenxis-ΔΕΔ» /06-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα και με αριθ. πρωτ. /06-05-2025 συμπληρωματικά στοιχεία του προσφεύγοντα.

8. Την με αριθ./20-05-2025 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την με αριθ./20-05-2025 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
10. Την από 02-06-2025 συμπληρωματική κατόπιν αναπομπής έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε 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:

Ιστορικό υπόθεσης

Κατόπιν έκδοσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας της υπ' αριθ./07.10.2024 εντολής ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει, διενεργήθηκε έλεγχος κτήσης περιουσίας αιτία θανάτου της κληρονομούμενης, το γένος, με Α.Φ.Μ. εν ζωή

Με το με αριθ./10-10-2024 έγγραφο κοινοποίησης της εντολής ελέγχου προς τον προσφεύγοντα, η φορολογική αρχή γνωστοποίησε την εκ του νόμου προβλεπόμενη δυνατότητα του να υποβάλει αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ο προσφεύγων ωστόσο δεν προέβη σε σχετική υποβολή δηλώσεων για την ανωτέρω κτήση αιτία θανάτου της μητέρας του.

Ο υπό κρίση έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που υφίστανται ως προς τους κληρονόμους της αποβιώσας καθώς και σχετικές πληροφορίες που είχε στη διάθεση του και συγκεκριμένα την δήλωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης, τα σχετικά κτηματολογικά φύλλα και τα σχετικά συμβόλαια, προέβη στον προσδιορισμό της καθαρής αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος όπως αναφέρεται στη σχετική από 20-12-2024 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (σελ. 2 - 23).

Στον προσφεύγοντα στην συνέχεια κοινοποιήθηκε το με αριθ./19-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου και του προστίμου, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ./02-12-2024 υποβληθέν υπόμνημά του με το οποίο προέβαλε τις αντιρρήσεις του. Ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης αυτού, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 26 - 35) προέβη στην έκδοση των παρακάτω οριστικών πράξεων :

- Της με αριθ./23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 1.223.052,79 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 611.579,19 €, ήτοι συνολικό ποσό καταβλητέων φόρων και προστίμων ύψους **1.834.579,19 €**.

- Της με αριθ./23.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ισχύοντος Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, συνολικού ποσού **102,40 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας ζητά την ακύρωση άλλως εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Όσον αφορά την Πράξη Επιβολής Προστίμου: Δεν περιέχει αιτιολογία, ήτοι τον λόγο για τον οποίο επιβάλλεται το πρόστιμο, δεν περιέχει τις διατάξεις του νόμου, τις οποίες φέρεται να έχει παραβιάσει, οι διατάξεις του αρ. 53 του Ν. 5104/2024

- Όσον αφορά την Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιοριστικού φόρου κληρονομιάς:

- Η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας έλαβε υπόψη και ακίνητα τα οποία έχουν μεταβιβασθεί και σε ορισμένα από αυτά δεν έλαβε υπόψη το τίμημα πώλησης ενώ στα λοιπά ακίνητα δεν προσδιόρισε ορθώς την φορολογητέα αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας ως παρατίθεται στις σελίδες της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ.10-14).

- Επικαλείται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2961/2001 περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης εκ του νόμου, λόγω ύπαρξης επιδικίας επί της κληρονομιαιάς περιουσίας που εκκρεμεί. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι το κληρονομικό δικαίωμα του προσφεύγοντος τελεί εν επιδικία, αφού ο αδελφός του (.....) κατέθεσε την από 14-10-2022 (αρ. κατ. /19-10-2022) αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και ζήτησε την αναγνώριση της ακυρότητας της σχετικής δημοσιευθείσας από τον προσφεύγοντα ιδιόγραφης διαθήκης, λόγω πλαστότητας, και λόγου του ότι δεν υφίσταται από την πλευρά του η νομή της κληρονομιαιάς περιουσίας ζητά την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

- Η φορολογική αρχή δεν του χορήγησε αντίγραφα των ισολογισμών της εταιρείας καθώς και αποδεικτικά στοιχεία εγγράφων προσδιορισμού της αξίας των ιδίων κεφαλαίων και δεν του δόθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών της εταιρείας αυτής και συνεπώς εκ του λόγου αυτού η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού του φόρου είναι άκυρη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2961/2001 (*Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια*), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 – Επιβολή Φόρου

1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 3 – Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

[.....]

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος....

Άρθρο 6 – Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

[.....]

Άρθρο 7 – Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν,

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στην νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν,

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης 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 [.....]

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομία των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

[.....]

Άρθρο 8 του ν.2961/2001, (οι διατάξεις του οποίου καταργούνται από 01/01/2020 βάσει του άρθρου 48, παρ. Α2 του ν.4646/2019, του οποίου όμως η ισχύς αναστέλλεται μέχρι την 30η/06/2021 σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ.2 του ν.4652/2020,)

«1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα, πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απρόσοδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών, β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δεν γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου....»

Άρθρο 62 – Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία

αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

[.....]

Άρθρο 63 – Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

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 στο άρθρο 7,

[.....]

Άρθρο 81 – Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου

1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

- α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις ΥΠ.ΟΙΚ.1061791/311/12-05-1993, ΣτΕ 3174/1984, 4030/1999, 4032/1999:

«Περιπτώσεις αυτοδίκαιης μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής είναι:

Γ) Ύπαρξη επιδικίας επί το κληρονομικό δικαίωμα, εκτός εάν ο δικαιούχος (κληρονόμος - κληροδόχος) βρίσκεται στη νομή των κληρονομιαίων στοιχείων, οπότε φορολογείται αμέσως.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1500/1986:

«Αν ο κληρονόμος βρίσκεται στη νομή του κληρονομιαίου αντικειμένου, δεν αναβάλλεται η φορολογία, ακόμη και αν αποδειχθεί η ύπαρξη επιδικίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

«Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου».

Επειδή, το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα, ορίζει ότι:

«Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΜπρΑΘ 3948/2014, ΑΠ 849/2007, ΑΠ 1526/2006), από την ανωτέρω διάταξη (983 ΑΚ) συνάγεται ότι ο κληρονόμος και χωρίς να αποκτήσει τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων πραγμάτων, ακόμη δε και χωρίς να έχει γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και των αντικειμένων αυτής, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως νομέας αυτών, διαδεχόμενος ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής και τα εξ αυτής δικαιώματα. Τούτο ασφαλώς δεν σημαίνει πως ο κληρονόμος αποκτά αυτομάτως τη φυσική εξουσία πάνω στα πράγματα της κληρονομιάς, αλλά ότι ο νόμος του αναγνωρίζει την ιδιότητα του νομέα με όλες τις έννομες συνέπειες που πηγάζουν από αυτήν, προσπορίζει δηλαδή σε αυτόν τη νομική θέση που είχε ο κληρονομούμενος ως προς το πράγμα, κατοχυρώνοντας του κυρίως τη νομική προστασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 984 επ. ΑΚ. Προϋποθέσεις δε γι αυτήν τη μεταβίβαση είναι αφενός η κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου νομή του πράγματος εκ μέρους αυτού και αφετέρου η κατά τον ίδιο χρόνο στο πρόσωπο του διαδόχου .στη νομή, ύπαρξη της ιδιότητας του αληθούς κληρονόμου είτε εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου. Η μεταβίβαση της νομής επέρχεται είτε καλής πίστεως είτε κακής πίστεως νομέας ήταν ο κληρονομούμενος.

Επειδή, επιπροσθέτως, έχει κριθεί και νομολογιακά (ΣτΕ 1133/2011, ΣτΕ 2623/2008, ΔΠρ Θεσσαλ. 4862/1999), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομιάς δικαιώματα του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης κατόπιν έκδοσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας της υπ' αριθ./07.10.2024 εντολής ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει, διενεργήθηκε έλεγχος κτήσης περιουσίας αιτία θανάτου της κληρονομούμενης, το γένος και, με Α.Φ.Μ. εν ζωή

Με το με αριθ./10-10-2024 έγγραφο κοινοποίησης της εντολής ελέγχου προς τον προσφεύγοντα, η φορολογική γνωστοποίησε την εκ του νόμου προβλεπόμενη δυνατότητα του να υποβάλει αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ο προσφεύγων ωστόσο δεν προέβη σε σχετική υποβολή δηλώσεων για την ανωτέρω κτήση αιτία θανάτου της μητέρας του. Ειδικότερα ως προς την υπό κρίση υπόθεση και ως προς τους κληρονόμους της αποβιώσας αναφέρονται οι εξής ενέργειες:

Α) Την **18/10/2018** δημοσιεύθηκε η με ημερομηνία σύνταξης 2/12/2007 διαθήκη της, βάσει του υπ' αριθ./18-10-2018 πρακτικού και σύμφωνα με την υπ' αριθ./18-10-2018 Πράξη της Ειρηνοδίκου κηρύχθηκε ως κύρια. Με την εν λόγω διαθήκη ορίζονταν κληρονόμος της αποβιώσας η αδερφή του προσφεύγοντος,

Β) Την **30/10/2018** ο προσφεύγων κατέθεσε την από 30/10/2018 αγωγή κατά της αδελφής του (.....), ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (τακτική διαδικασία) αιτούμενος την αναγνώριση της ακυρότητος της από 02-12-2007 φερόμενης ιδιόγραφης διαθήκης της μητέρας του, ως μη Ιδιόγραφης.

Γ) Την **06/12/2018** ο προσφεύγων προέβη στην δημοσίευση της από 26/05/2006 Ιδιόγραφης Διαθήκης της μητέρας του, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αριθ./06-12-2018 Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου Με την εν λόγω διαθήκη ορίζονταν κληρονόμος της αποβιώσας ο προσφεύγων.

Δ) Με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αναγνωρίσθηκε (πρωτόδικα) η ακυρότητα της από 02-12-2007 ιδιόγραφης διαθήκης της Η αδερφή του προσφεύγοντος (.....) κατέθεσε στην συνέχεια την από 23/4/2021 έφεση ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου, κατά της ως άνω υπ' αριθ./2021 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Ε) Με την υπ' αριθ./12-9-2022 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, η εν λόγω από 2-12-2007 διαθήκη κρίθηκε τελεσίδικα πλαστή.

ΣΤ) Την **14/10/2022** ο αδερφός του προσφεύγοντος κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αγωγή κατά του προσφεύγοντος αιτούμενος την αναγνώριση της από 26-5-2006 διαθήκης, ως πλαστής. Με την υπ' αριθ./18-1-2024 Διάταξη του Πολυμελούς Πρωτοδικείου διατάχθηκε δικαστική πραγματογνωμοσύνη για την πλαστότητα ή μη της άνω διαθήκης. Η ορισθείσα πραγματογνώμονας κατέθεσε την από 3-4-2024 σχετική έκθεσή της στη Γραμματεία του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, χωρίς ωστόσο να έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση μέχρι τον χρόνο έκδοσης της παρούσας Απόφασης.

Ο υπό κρίση έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία καθώς και σχετικές πληροφορίες που είχε στη διάθεση του και συγκεκριμένα την δήλωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης, τα σχετικά κτηματολογικά φύλλα και τα σχετικά συμβόλαια, προέβη στον προσδιορισμό της καθαρής αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος όπως αναφέρεται στη σχετική από 20-12-2024 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (σελ. 2 – 23).

Στον προσφεύγοντα στην συνέχεια κοινοποιήθηκε το με αριθ./19-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου και του προστίμου, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ./02-12-2024

υποβληθέν υπόμνημά του με το οποίο πρόβαλε τις αντιρρήσεις του. Ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης αυτού, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 26 – 35) προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Όσον αφορά την Πράξη Επιβολής Προστίμου:** Δεν περιέχει αιτιολογία, ήτοι τον λόγο για τον οποίο επιβάλλεται το πρόστιμο, δεν περιέχει τις διατάξεις του νόμου, τις οποίες φέρεται να έχει παραβιάσει, οι διατάξεις του αρ. 53 του Ν. 5104/2024 δεν σχετίζονται με υποχρεώσεις, αλλά προσδιορίζουν το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων και τέλος δεν αναφέρει το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγεται το επιβαλλόμενο πρόστιμο, ούτε έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου προ της επιβολής του.

- **Όσον αφορά την Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιοριστικού φόρου κληρονομιάς:**

- Η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας εσφαλμένα έλαβε υπόψη και ακίνητα τα οποία έχουν μεταβιβασθεί και σε ορισμένα από αυτά δεν έλαβε υπόψη το τίμημα πώλησης ενώ στα λοιπά ακίνητα δεν προσδιόρισε ορθώς την φορολογητέα αξία της κληρονομιαίας περιουσίας.

Αναλυτικότερα:

α) Στα ακίνητα με α/α 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 47 και 50, δεν περιγράφεται το είδος των ακινήτων καθώς και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία της αξίας τους (όπως παλαιότητα, τρόπος κατασκευής κλπ.).

β) Τα ακίνητα με α/α 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 και 47, τα οποία αν και ευρίσκονται επί γεωτεμαχίων (κατά τα όσα βεβαιώνονται περί αυτού στην έκθεση ελέγχου), εν τούτοις η αξία αυτών προσδιορίζεται με φύλλα υπολογισμού που αντιστοιχούν σε προσδιορισμό αξίας ακινήτων που ευρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται ο πλήρης αντικειμενικός προσδιορισμός αξίας των ακινήτων.

γ) Για τα ακίνητα με α/α 17, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 55 και 59 τα οποία, η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας βεβαιώνει ότι αφορούν σε γεωτεμάχια, πλην όμως την αξία αυτών προσδιορίζεται με την χρήση φύλλων υπολογισμού που χρησιμοποιούνται για ακίνητα τα οποία ευρίσκονται σε περιοχές στις οποίες ισχύει ο πλήρης αντικειμενικός προσδιορισμός αξίας των ακινήτων.

δ) Τα ακίνητα με α/α 56 και 57, τα οποία αφορούν σε οικόπεδα (μετά της ισογείου οικίας στο με α/α 56 εξ' αυτών) και ευρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του πλήρους αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και, παρά τούτα, η αξία τους προσδιορίσθηκε με φύλλα υπολογισμού που χρησιμοποιούνται για την αξία των ακινήτων με βάση τον πλήρη αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας των ακινήτων.

ε) Περιλαμβάνονται ακίνητα, στα οποία το κληρονομικό δικαίωμα περιορίζεται σε ποσοστό συνιδιοκτησίας επί αυτών, πλην όμως η αξία τους ελήφθη υπόψη χωρίς συνεκτίμηση του ποσοστού αυτού. Ειδικότερα και όσον αφορά την περίπτωση αυτή, αναφέρει τα εξής: ενώ η αξία του με α/α 1 ακινήτου της έκθεσης ελέγχου προσδιορίστηκε στο ποσό των 138.583,98€ (22.949,68€ + 115.634,30 € = 138.583,98€) και επί αυτού το Κληρονομικό δικαίωμα ανέρχεται στο 30% ήτοι 138.583,98 € X 30% = 41.575,19 €, εντούτοις ελήφθη υπόψη στον προσδιορισμό της κληρονομιαίας περιουσίας το ποσό των 138.583,98€. Προσέτι ως αξία κληρονομιαίας περιουσίας υπολογίσθηκε η αξία του όλου ακινήτου εκ των κάτωθι και συγκεκριμένα:

του με α/α 36 ακινήτου στο ποσό των	757.980,60 €
του με α/α 37 ακινήτου στο ποσό των	82.897,03 €
του με α/α 38 ακινήτου στο ποσό των	54.810,21 €
του με α/α 39 ακινήτου στο ποσό των	42.130,24 €
του με α/α 41 ακινήτου στο ποσό των	40.494,11 €
του με α/α 42 ακινήτου στο ποσό των	221.286,00 €
ήτοι στο ποσό των	1.199.598,19 €

αντί του (ορθού) αναλογούντος στην αξία αυτή, κληρονομικού δικαιώματος (ποσοστού συγκυριότητας): $1.199.598,19 \times 34,81\% = 417.580,13 \text{ €}$.

- Επικαλείται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2961/2001 περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης εκ του νόμου, λόγω ύπαρξης επιδικίας επί της κληρονομιαίας περιουσίας που εκκρεμεί. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι το κληρονομικό δικαίωμα του προσφεύγοντος τελεί εν επιδικία, αφού ο αδελφός του (.....) κατέθεσε την από 14-10-2022 (αρ. κατ. /19-10-2022) αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και ζήτησε την αναγνώριση της ακυρότητας της σχετικής δημοσιευθείσας από τον προσφεύγοντα ιδιόγραφης διαθήκης, λόγω πλαστότητας, και λόγου του ότι δεν υφίσταται από την πλευρά του η νομή της κληρονομιαίας περιουσίας ζητά την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

- Η φορολογική αρχή δεν του χορήγησε αντίγραφο των ισολογισμών της εταιρείας «.....» καθώς και αποδεικτικά στοιχεία εγγράφων προσδιορισμού της αξίας των ιδίων κεφαλαίων και δεν του δόθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών της εταιρείας αυτής και συνεπώς εκ του λόγου αυτού η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού του φόρου είναι άκυρη.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε επίσης και το με αριθ. πρωτ. «elenxis-ΔΕΔ» /06-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα και με αριθ. πρωτ. /06-05-2025 συμπληρωματικά στοιχεία, σχετικά με την επιδικία του προσφεύγοντος με τα αδέρφια του, και τα οποία η Υπηρεσία μας ανέπεμψε με την με αριθ. /20-05-2025 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, προκειμένου η αρμόδια φορολογική αρχή να πάρει θέση.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου αναφέρονται τα εξής:

- **Όσον αφορά την Πράξη Επιβολής Προστίμου:** Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και στη σελίδα 33 αυτής, η φορολογική αρχή την 17/07/2024 κοινοποίησε πρόσκληση των άρθρων 2, 4, 14, 15, 16, 27, 28 και 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024) προς τον κληρονόμο προσφεύγοντα για προσκόμιση στοιχείων (αρ. πρωτ. /17-07-2024). Ο υπόχρεος κληρονόμος ανταποκρίθηκε εν μέρει στην ανωτέρω πρόσκληση καθώς δεν προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν και συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκε αντίγραφο μερίδας της κληρονομούμενης καθώς και βεβαίωση υπολοίπου τραπεζικού λογαριασμού. Εκ του λόγου αυτού επεβλήθη το υπό κρίση πρόστιμο του άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που σχετίζονται με δήθεν πλημμέλειες της υπ' αριθ. /2024 καταλογιστικής πράξης είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

- **Όσον αφορά την Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιοριστικού φόρου κληρονομιάς,**

Α) Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή που 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.». Εκ των ανωτέρω συνάγεται σαφώς ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα λήφθηκαν στην κληρονομιαία περιουσία ακίνητα που μεταβιβάσθηκαν είναι αβάσιμος καθώς όλες οι εκποιήσεις των ακινήτων πραγματοποιήθηκαν εντός πενταετίας από τον θάνατο της κληρονομούμενης, και συγκεκριμένα, τα με α/α 3, 5, 6, 7 και 54 ακίνητα της έκθεσης ελέγχου, έχουν άπαντα μεταβιβασθεί εντός της τελευταίας προ του θανάτου της

κληρονομούμενης (17.02.2018) πενταετίας (ήτοι τα 2017, 2018, 2016, 2015 και 2015 αντίστοιχα).

Β) Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, σημειώνεται ότι αφενός όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων βασίσθηκε τόσο στα δηλωθέντα στοιχεία της περιουσιακής κατάστασης Ε9 της αποβιώσας, όσο και στα στοιχεία των τίτλων ιδιοκτησίας αλλά και του κτηματολογίου μιας και το σύνολο των ακινήτων φέρουν ΚΑΕΚ και ευρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας τους, αφετέρου και παρά το γεγονός ότι στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν όλα τα φύλλα υπολογισμού επί των οποίων αναγράφονται αναλυτικά τα περιγραφικά στοιχεία του κάθε ακινήτου όπως αυτά αντλήθηκαν από τα στοιχεία του κτηματολογίου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αορίστως χωρίς να γίνεται ειδικότερη αναφορά και τεκμηρίωση ως προς τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων που πρέπει να διαφοροποιηθούν σε σχέση με τα στοιχεία που έλαβε η φορολογική αρχή.

Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή επί των διευκρινίσεων που ζητήθηκαν από την Υπηρεσία μας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, αναφέρει τα εξής:

«1. Ως προς τα ακίνητα με α/α 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 47 και 50 ως αυτά αναφέρονται στην από 20-12-2024 έκθεση ελέγχου που αφορά την επίδικη προσφυγή και σχετικά με την υπολογισμένη αξία των ακινήτων, σας ενημερώνουμε ότι η αξία υπολογίστηκε με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η υπηρεσία μας και αυτά προήλθαν από τα κτηματολογικά φύλλα των ακινήτων και τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται σε αυτά (είδος ακινήτου, επιφάνεια, θέση, διεύθυνση, είδος δικαιώματος, ποσοστό, τίτλος κτήσεως, κτλ), στη βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης (Ε9) για το έτος 2018 και την κατάσταση ακινήτων της κληρονομιάς που προσκόμισε ο ελεγχόμενος

Ειδικότερα:

- i. **Ακίνητο 18 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.1.**
- ii. **Ακίνητο 19 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου, τη βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης (Ε9) για το έτος 2018 και την κατάσταση ακινήτων της κληρονομιάς που προσκόμισε ο ελεγχόμενος Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο και την κατάσταση ακινήτων, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.2.**
- iii. **Ακίνητο 20 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου, τη βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης (Ε9) για το έτος 2018 και την κατάσταση ακινήτων της κληρονομιάς που προσκόμισε ο ελεγχόμενος Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο και την κατάσταση ακινήτων, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.3.**
- iv. **Ακίνητο 21 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.4.**
- v. **Ακίνητο 22 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.5.**
- vi. **Ακίνητο 24 – ΚΑΕΚ** ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό

- φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.6.**
- vii. **Ακίνητο 25 – ΚΑΕΚ**: ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.7.**
- viii. **Ακίνητο 26 – ΚΑΕΚ**: ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.8.**
- ix. **Ακίνητο 27 – ΚΑΕΚ**: ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.9.**
- x. **Ακίνητο 47 – ΚΑΕΚ**: ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου, τη βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης (Ε9) για το έτος 2018 και την κατάσταση ακινήτων της κληρονομιάς που προσκόμισε ο ελεγχόμενος Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο και την κατάσταση ακινήτων, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.10.**
- xi. **Ακίνητο 50 – ΚΑΕΚ**: ο προσδιορισμός της αξίας του προέκυψε από τα στοιχεία του κτηματολογικού φύλλου. Η παλαιότητα προκύπτει από το κτηματολογικό φύλλο, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν – **σχετ.11.**
2. Ως προς τα ακίνητα με α/α 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 και 47 ως αυτά αναφέρονται στην από 20-12-2024 έκθεση ελέγχου που αφορά την επίδικη προσφυγή, σας αναφέρουμε ότι σύμφωνα με την Χωρική Βάση Δεδομένων του Κτηματολογικού Γραφείου Πελοποννήσου – Υποκατάστημα η καταχώρηση στοιχείων στις αρχικές εγγραφές έγινε με το χαρακτηρισμό «γεωτεμάχιο» και αποτυπώνονται με τα ακριβή στοιχεία τους και συντεταγμένες (ΕΓΣΑ '87), αφορούν αστικά ακίνητα - οικόπεδα και η αξία τους υπολογίζεται με τα ανάλογα φύλλα υπολογισμού για κτίσματα εντός σχεδίου και οικισμού της πόλεως Καλαμάτας. Στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης αποτυπώνονται ως αστικά ακίνητα. Όσα από αυτά δεν δηλώθηκαν από την κληρονομούμενη και αφορούν σε ακίνητα ιδίας οικοδομής με δηλωμένα, είναι προφανώς και αυτά αστικά ακίνητα – Οριζόντιες Ιδιοκτησίες – και η αξία τους υπολογίζεται ως κτίσμα σε οικοδομή εντός σχεδίου πόλεως ή οικισμού (σχετ. 12: φύλλα υπολογισμού για ακίνητα με α/α 23 και 28-34)
3. Ως προς τα ακίνητα με α/α 17, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 55 και 59 ως αυτά αναφέρονται στην από 20-12-2024 έκθεση ελέγχου που αφορά την επίδικη προσφυγή, σας αναφέρουμε ότι σύμφωνα με την Χωρική Βάση Δεδομένων του Κτηματολογικού Γραφείου Πελοποννήσου – Υποκατάστημα Καλαμάτας, η καταχώρηση στοιχείων στις αρχικές εγγραφές έγινε με το χαρακτηρισμό «γεωτεμάχιο» και αποτυπώνονται με τα ακριβή στοιχεία τους και συντεταγμένες (ΕΓΣΑ '87), αφορούν αστικά ακίνητα ή οικόπεδα και η αξία τους υπολογίζεται με τα ανάλογα φύλλα υπολογισμού για έκταση ή κτίριο εντός σχεδίου και οικισμού της πόλεως Καλαμάτας. Στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης αποτυπώνονται ως αστικά ακίνητα. Όσα από αυτά δεν δηλώθηκαν από την κληρονομούμενη στη δήλωση περιουσιακής και αφορούν σε ακίνητα ιδίας οικοδομής με δηλωμένα, είναι προφανώς και αυτά αστικά ακίνητα – οικόπεδα, Οριζόντιες Ιδιοκτησίες – και η αξία τους υπολογίζεται ως έκταση ή κτίσμα σε οικοδομή εντός σχεδίου πόλεως ή οικισμού (σχετ. 13: φύλλα υπολογισμού για ακίνητα με α/α 17, 35- 46, 48, 49, 55 και 59).
4. Τα ακίνητα με α/α 56 και 57 βρίσκονται εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας Αλαγονίας της δημοτικής κοινότητας Καλαμάτας του δήμου Καλαμάτας της Περιφερειακής Ενότητας

Μεσσηνίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου, ο προσδιορισμός της αξίας τους προέκυψε από τα στοιχεία της βεβαίωση περιουσιακής κατάστασης της κληρονομούμενης (Ε9) για το έτος 2018 και από την κατάσταση ακινήτων της κληρονομιάς που προσκόμισε ο ελεγχόμενος σε συνδυασμό με σκαριφήματα από τη βάση κτηματογράφησης τα οποία επίσης προσκόμισε ο ελεγχόμενος. Η παλαιότητα προκύπτει από τα ανωτέρω, όπως επίσης και τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία για το φύλλο υπολογισμού, το οποίο επισυνάπτεται στο παρόν (σχετ. 14).

5. Επειδή η αξία για τα ακίνητα με α/α 1, 36, 37, 38, 39, 41 και 42 η οποία υπολογίστηκε με τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας επί του ποσοστού συνιδιοκτησίας και του εμπράγματος δικαιώματος της κληρονομιάς για κάθε ακίνητο ξεχωριστά (επισυνάπτονται σχετικά φύλλα υπολογισμού (σχετ.13 και 15),

Γ) Όσον αφορά τους ισχυρισμούς 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 ως αβάσιμοι και τούτο, διότι:

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 17.02.2018, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης, 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 2018 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης) γενικό κανόνα περί του κρίσιμου καταρχήν 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 ο προσφεύγων και όχι η φορολογική αρχή).

β) Στην προκειμένη περίπτωση:

i) ο προσφεύγων είχε καταθέσει ο ίδιος την αίτηση για τη δημοσίευση της από 26.05.2006 ιδιόγραφης διαθήκης της κληρονομούμενης,, το γένος, ενώπιον του Ειρηνοδικείου, η οποία και εν τέλει δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ. /06.12.2018 πρακτικό του ανωτέρω Δικαστηρίου,

ii) ο ίδιος δηλώνει στην με αριθ. πρωτ. /07.11.2024 αναφορά του προς την φορολογική αρχή, η οποία εμπεριέχεται στη οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 7 αριθ. 3), ότι ο ίδιος άσκησε την από 30.10.2018 (αριθ. κατ. /2018) αγωγή του κατά της αδελφής του, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, ζητώντας την αναγνώριση της ακυρότητας της από 02.12.2007 ιδιόγραφης διαθήκης της κληρονομούμενης μητέρας τους, λόγω πλαστότητάς της, η οποία έγινε δεκτή και επί της οποίας συνεχίστηκε η αντιδικία και σε δεύτερο βαθμό, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η τελεσίδικη και ήδη αμετάκλητη (λόγω μη άσκησης αναίρεσης) υπ' αριθ. /12.09.2022 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, η οποία επικύρωσε την πλαστότητα της ιδιόγραφης από 02.12.2007 διαθήκης που εμφάνισε η αδελφή του, με αποτέλεσμα να τεθεί η τελευταία από τις ενέργειες του προσφεύγοντος εκτός κληρονομικής διαδοχής.

γ) Περαιτέρω, από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι τα αντικείμενα της κληρονομιάς περιουσίας της ως άνω κληρονομούμενης (ημερομηνία θανάτου 17.02.2018), 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 δεν βρισκόταν στη νομή των εν λόγω αντικειμένων, απεναντίας

δε από την με ημερομηνία 14.10.2022 (αριθ. κατ. .../19.10.2022) αγωγή του αδελφού του, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, δια της οποίας ο τελευταίος αμφισβητούσε την εγκυρότητα της από 26.05.2006 ιδióγραφης διαθήξης της μητέρας του, δια την οποία κατέλειπε τον προσφεύγοντα μοναδικό κληρονόμο, 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 της οικείας υπό κρίση διαθήκης της ως άνω κληρονομουμένης, 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, απορριπτόμενου συνεπώς ως αβάσιμου (νόμω αβάσιμου) του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

ε) επιπροσθέτως, έχει κριθεί και νομολογιακά (ΣΤΕ 1133/2011, ΣΤΕ 2623/2008), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομιάς δικαιώματά του.

Δ) Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης διότι η φορολογική αρχή δεν του χορήγησε αντίγραφα των ισολογισμών της εταιρείας «.....» και εκ του λόγου αυτού δεν του δόθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών της ως άνω εταιρείας, σημειώνεται ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς τα εν λόγω στοιχεία (δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις) αφενός είναι στοιχεία ελευθέρως προσβάσιμα για κάθε ενδιαφερόμενο, καθώς αναρτώνται υποχρεωτικά εκ του νόμου στο ΓΕΜΗ, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων έχει άμεσα διαθέσιμα τα εν λόγω στοιχεία καθόσον είναι της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 20-12-2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,** η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη**, της από **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** των:

- Της με αριθ. /23-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς / Προστίμου ως αρθ. 85 του ΚΦΔ και
- Της με αριθ. /23-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 53 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρόνος Φορολογίας 2018

	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Αξία ΔΕΔ
Συνολική Φορολογητέα Αξία	0,00	12.655.527,88	12.655.527,88
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του άρθ. 29 του Ν.2961/2001	0,00	1.223.052,79	1.223.052,79
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	0,00	0,00	0,00
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		0,00	0,00
Τόκοι/Πρόστιμα ή Πρόσθετοι φόροι βάσει του αρθ. 1 του ν.2523/1997		611.526,40	611.526,40
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.834.579,19	1.834.579,19

(ως η με αριθ./23-12-2024 Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς χρόνος φορολογίας 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 53 ΚΦΔ

Ποσό: 102,40 €

(ως η με αριθ./23-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 53 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.