



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2064

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 09.01.2021), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της

Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου αριθμ. δήλωσης), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, της οποίας ζητείται, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 09.01.2021), ΑΦΜ κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής (αριθμ. φακέλου, αριθμ. δήλωσης), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 09.01.2021), ΑΦΜ κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 83.997,76 €.

Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, σε βάρος της προσφεύγουσας έχουν βεβαιωθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας προσαυξήσεις (τόκοι) συνολικού ύψους 16.555,96 € λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω ποσού ΦΚληρ.

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 συγκεκριμένα την αναπροσαρμογή των ως άνω προσαυξήσεων που της επιβλήθηκαν συνολικού ύψους (κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) 16.555,96 €, ώστε να υπολογιστούν από 11.4.2024 και όχι από 30.6.2021, και ειδικότερα την ακύρωση ή τη μείωσή τους, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η καθυστέρηση οφείλεται σε δικαστικές διαδικασίες ανεξάρτητες από τη βούλησή της.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2021 (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 2021 (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 στο άρθρο 7, δ) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 243 εδ. β' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (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 09.01.2021, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1712 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 09.01.2021, 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 09.01.2021, 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 09.01.2021, 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 τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία που έπρεπε να υποβληθεί το αργότερο, καταρχήν, από την προσφεύγουσα δήλωση ΦΚληρ για την κληρονομιά της ως άνω κληρονομούμενης (30.3.2022): *«Ο φόρος που βεβαιώνεται ύστερα από δήλωση του υπόχρεου [...] καταβάλλεται σε δώδεκα (12) ίσες διμηνιαίες δόσεις. Στις ανωτέρω περιπτώσεις κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας, και η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση [...] και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των διμήνων που ακολουθούν. Αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του φόρου, ο αριθμός των δόσεων που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια διπλασιάζεται.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία που έπρεπε να υποβληθεί το αργότερο, καταρχήν, από την προσφεύγουσα δήλωση

ΦΚληρ για την κληρονομιά της ως άνω κληρονομούμενης (30.3.2022): «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας, κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της οικείας υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης): «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι, για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. II 13 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, αναφορικά με τις ομοίου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 ν. 4174/2013: «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων, για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις [...]. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα ζητά την αναπροσαρμογή των ως άνω προσαυξήσεων που της επιβλήθηκαν συνολικού ύψους (κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) 16.555,96 €, ώστε να υπολογιστούν από 11.4.2024 και όχι από 30.6.2021, και ειδικότερα την ακύρωση ή τη μείωσή τους, προβάλλει δε ότι η καθυστέρηση οφείλεται σε δικαστικές διαδικασίες ανεξάρτητες από τη βούλησή της, ειδικότερα δε ότι:

α) Στις 30.6.2021 δημοσιεύθηκε η ιδίοχειρη διαθήκη της ως άνω κληρονομούμενης.

β) Το Ελληνικό Δημόσιο αμφισβήτησε την αυθεντικότητά της και το Ειρηνοδικείο Αθηνών διέταξε γραφολογική πραγματογνωμοσύνη στις 04.05.2023.

Ο διορισμένος πραγματογνώμονας με την υπ' αριθμ. έκθεσή του επιβεβαίωσε την αυθεντικότητα της διαθήκης.

γ) Η τελεσίδικη επιβεβαίωση και η κοινοποίηση του εγγράφου (αρ.) από το Ειρηνοδικείο Αθηνών της παρείχε και την οριστική γνώση για την κυριότητα του ακινήτου.

Ως εκ τούτου, μέχρι τις 11.4.2024 δεν είχε σαφή γνώση ή νομική βεβαιότητα για την κυριότητα του ακινήτου, καθώς η διαθήκη τελούσε υπό δικαστική αμφισβήτηση.

δ) Η καθυστέρηση δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά της, αλλά σε νομικές διαδικασίες που κινήθηκαν από το Δημόσιο και τη Δικαιοσύνη.

Επομένως, η επιβολή προσαυξήσεων από τις 30.6.2021 είναι αδικαιολόγητη, καθώς το δικαίωμα στην κληρονομιά αποσαφηνίστηκε μόλις στις 11.4.2024.

Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος) επιβάλλει τη μη επιβάρυνση του φορολογούμενου με πρόστιμα για καθυστέρηση που δεν προκλήθηκε από τον ίδιο.

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 (κάτι που, όπως είναι ευνόητο, αποκλείει ήδη εννοιολογικά την κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 71 παρ. 1 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από αυτήν της οικείας υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΚληρ (αριθμ. καταχώρησης)) (.....)) την απαλλαγή, κατόπιν σχετικής αίτησης, από τους βεβαιωθέντες εν προκειμένω τόκους λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ για λόγο που συνιστούσε ανωτέρα βία, ήτοι λόγο έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης, και όχι απλώς για λόγο που δεν οφειλόταν σε υπαιτιότητά της), 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 71 παρ. 1 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την 09.01.2021, 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 2021 (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 09.01.2021, 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.

..... πρακτικό του Ειρηνοδικείου 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 κληρονομούμενης (09.01.2021), 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 (09.01.2021)).

γ) Υπό αυτό το πρίσμα, η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της ως άνω κληρονομούμενης αναφορικά με τα οριζόμενα στη διαθήκη περιουσιακά αντικείμενα, απέκτησε κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης (09.01.2021) 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 (09.01.2021)).

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, όπως προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα α) υπέβαλε ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αθηνών την υπ' αριθμ. κατάθεσης αίτηση για κήρυξη κυρίας της υπό κρίση από 23.11.2009 (ιδιόγραφης) διαθήκης της ως άνω κληρονομούμενης, που, όπως προεκτέθηκε, δημοσιεύθηκε στις 30.6.2021 με το υπ' αριθμ. οικείο πρακτικό του Ειρηνοδικείου Αθηνών, β) κάλεσε το Ελληνικό Δημόσιο να παρασταθεί στην από συνεδρίαση του Ειρηνοδικείου Αθηνών (σχετική η υπ' αριθμ. έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή) και γ) επανέφερε προς συζήτηση ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αθηνών με την υπ' αριθμ. κατάθεσης κλήση της την ως άνω (υπό (α)) αίτησή της για κήρυξη κυρίας της υπό κρίση από 23.11.2009 διαθήκης της ως άνω κληρονομούμενης), 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 2021 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης)), ήταν, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης-, 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 (09.01.2021)).

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 09.01.2021, 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 εννέα (9) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της εν λόγω διαθήκης (30.6.2021), ήτοι το αργότερο μέχρι τις 30.3.2022.

Συνεπώς, αφού υπέβαλε τη δήλωση αυτή μόλις στις, ορθά (ήτοι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις) της επιβλήθηκε οι προβλεπόμενες από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία που έπρεπε να υποβληθεί το αργότερο, καταρχήν, από αυτήν δήλωση ΦΚληρ για την κληρονομιά της ως άνω

κληρονομούμενης (30.3.2022)) προσαυξήσεις (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου της(ημερομηνία θανάτου 09.01.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (αριθμ. φακέλου, αριθμ. δήλωσης).

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 συνολικού ποσού 83.997,76 € (πλέον προσαυξήσεων)

Έτος φορολογίας 2021:

ΦΚληρ συνολικού ποσού 83.997,76 € (πλέον προσαυξήσεων).

Το συνολικό αυτό ποσό προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (αριθμ. φακέλου αριθμ. δήλωσης).

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**

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.