



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1946

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την από 27.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κατοίκου εν ζωή Αθηνών, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. /29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2013), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την υπ' αριθμ./27.5.2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την υπ' αριθμ./31.5.2024 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/20.6.2024 έκθεση ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής (κατόπιν της ως άνω υπ' αριθμ./31.5.2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας).
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 27.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
....., ΑΦΜ, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου), 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./29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-...../2013) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 58.427,70 €, πλέον 29.213,85 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 87.641,55 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει».

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε το πρώτον για την προσφεύγουσα α) η αξία κληρονομιαίας επικαρπίας ακινήτου στο ποσό των 33.640,52 € και β) η αξία κληρονομιαίων μετρητών στο ποσό των 189.118,50 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Η πράξη δεν είναι επαρκώς ορισμένη και βρίθει ανακριβειών και λαθών, κάτι που καθιστά τις αιτιολογίες μη επαρκείς και σαφείς.
- 2) Παρανόμως προέβη ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε ερμηνεία διαθήκης, χωρίς να είναι αρμόδιο για κάτι τέτοιο το ΕΛ.ΚΕ. Δεν έχει προβεί η ίδια σε καμία αποδοχή κληρονομιάς, πλην της επικαρπίας, καθώς δεν υπήρχε άλλο περιουσιακό στοιχείο (κινητό ή ακίνητο) να κληρονομήσει.

- 3) Δε θα μπορούσε να εισπράξει χρήματα της ως άνω κληρονομουμένης χωρίς το κληρονομητήριο. Εφόσον δε διαθέτει κληρονομητήριο, δε θα μπορούσε να εισπράξει τα χρήματα από κανένα πιστωτικό ίδρυμα.

Δεν κληρονόμησε από την ως άνω κληρονομουμένη τίποτα, ούτε χρήματα ούτε ακίνητα, και γι' αυτό δεν προέβη σε καμία μεταγενέστερη του θανάτου της ενέργεια.

Προσπαθούν να της καταλογίσουν ότι δήθεν με οιοδήποτε τρόπο πήρε χρήματα από τους λογαριασμούς της κληρονομουμένης, ακόμη και από αυτούς που ήταν νόμιμα συνδικαιούχος.

Καμία επιρροή δεν έχουν οι κοινοί λογαριασμό και καμία σχέση νομική ως προς την κληρονομική διαδοχή τυχόν ποσών που μπορεί να υπήρχαν στον οιοδήποτε κοινό της λογαριασμό με την κληρονομουμένη.

- 4) Αναζητούνται φόροι για χρήματα που η ως άνω κληρονομουμένη έλαβε ως τίμημα αγοραπωλησιών που έλαβαν χώρα 4 έτη και 11 μήνες πριν το θάνατό της. Καθόλου παράλογο να μην είχε αυτά τα χρήματα ύστερα από περίπου 5 έτη, δεδομένου μάλιστα ότι ανήκε στους κύκλους της λεγόμενης «υψηλής» κοινωνίας και έκανε ταξίδια στο και μάλιστα συχνά, επομένως μέσα σε σχεδόν 5 χρόνια είναι πιθανό να δαπάνησε αρκετά χρήματα για τη διαβίωσή της και σύμφωνα με τον τρόπο, με τον οποίο ζούσε.

Δεν είναι δυνατό να προσκομιστεί κάποια απόδειξη για το πόσα χρήματα δαπανούσε η αποβιώσασα.

- 5) Όπως επικουρικώς: Εσφαλμένα της καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος για το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία της επικαρπίας του διαμερίσματος επί της οδού, καθώς η ίδια υπέβαλε έστω και εκπρόθεσμα, αλλά αμέσως μόλις έλαβε γνώση γι' αυτήν της την υποχρέωση και πριν της κοινοποιηθεί η ως άνω πράξη, δήλωση ΦΚληρ και ως εκ τούτου παρατύπως υπολογίστηκε και πρόσθετος φόρος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με την επικαρπία του διαμερίσματος που είχε αγοράσει κατά ψιλή κυριότητα από την ως άνω κληρονομουμένη και την οποία κληρονόμησε με το θάνατό της. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, την προσδιορισθείσα από τον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αξία για την εν λόγω επικαρπία και τον αναλογούντα επ' αυτής ΦΚληρ.

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 2013 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά

τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «...το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήσε 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 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 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 (29.12.2023): «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και **τις διατάξεις**, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι επαρκώς ορισμένη και βρίθει ανακριβειών και λαθών, κάτι που καθιστά τις αιτιολογίες μη επαρκείς και σαφείς, ειδικότερα δε ότι:

α) Στη σελ. 2 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στο άρθρο 3.1, αναφέρεται ότι: «*Η επαγωγή της κληρονομιάς της του έγινε με ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε από το τμήμα Διαθηκών του Ειρηνοδικείου με το πρακτικό δημοσίευσης υπ' αριθμ. /2013. Σύμφωνα με τη διαθήκη αυτή η κληρονομούμενη τροποποίησε τις δύο προηγούμενες ιδιόγραφες διαθήκες της*

με ημερομηνίες 07-10-1983 και 24-01-2011 και διένειμε την περιουσία της, καταλείποντας κληρονόμους της τις: -....., ανεψιά -.....».

Η αναφορά αυτή είναι παντελώς αναληθής. Με το υπ' αριθμ./2013 πρακτικό δημοσιεύτηκε η από 07.10.1983 ιδιόγραφη διαθήκη, δυνάμει της οποίας δεν καταργείται καμία διαθήκη και ορίζεται ως γενικός κληρονόμος ο σύζυγός Το εν λόγω άρθρο εμπίπτει στα «ΔΕΔΟΜΕΝΑ» της προσβαλλόμενης πράξης, επί των οποίων ερείδονται οι Διαπιστώσεις και επομένως, αν τα δεδομένα αυτά είναι εσφαλμένα, τότε πάσχουν και οι Διαπιστώσεις. Με τη διαπίστωση του ως άνω λάθους μόνο λεπτομερής και ιδίως εμπεριστατωμένη δεν είναι η οικεία έκθεση ελέγχου.

β) Στη σελ. 4 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στο άρθρο 6 (ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), αναφέρεται ότι: «1. Η του, προ του θανάτου της, πώλησε τα ακόλουθα δύο διαμερίσματα: Α) [...]. Β) στην και στην οδό, το διαμέρισμα Δ-2 τετάρτου ορόφου 97,19 τ.μ., το οποίο της ανήκε 100% πλήρη κυριότητα πωλήθηκε με το συμβόλαιο υπ' αριθμ./1-12-2010 [...].»

Αν όμως διαβάσει κανείς προσεκτικά το ως άνω συμβόλαιο, δεν προκύπτει ότι μεταβιβάστηκε το υπό στοιχεία Δ-2 διαμέρισμα, καθώς το εν λόγω διαμέρισμα κληρονόμησε η, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./2014 Πράξη Αποδοχής κληρονομιάς. Αντιθέτως το ορθό είναι η πώληση του με στοιχεία Δ-1 διαμερίσματος.

Πέραν των δεδομένων πάσχει και το κομμάτι των διαπιστώσεων, στις οποίες ερείδονται και τα αποτελέσματα του ελέγχου. Με τη διαπίστωση του ως άνω λάθους μόνο λεπτομερής και ιδίως εμπεριστατωμένη δεν είναι η οικεία έκθεση ελέγχου ούτε προσδίδουν σαφή τεκμηρίωση στο αποτέλεσμα του ελέγχου, όπως απαιτεί η σχετική νομοθεσία.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει:

α) κατά ποιο τρόπο η (προφανώς εκ παραδρομής) εσφαλμένη αναγραφή στην οικεία έκθεση ελέγχου του αριθμού του πρακτικού ενός Δικαστηρίου περί δημοσίευσης μιας διαθήκης ή/και του έτους έκδοσης του πρακτικού αυτού επιδρά στο κύρος της καταλογιστικής φόρου κληρονομιάς πράξης (ουσιωδώς, ως σοβαρό σφάλμα στην αιτιολογία της), όταν μάλιστα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από το φορολογούμενο πρόσωπο έγγραφα δεν καταλείπεται καμιά αμφιβολία ως προς τον ορθό αριθμό και την ορθή ημερομηνία/έτος έκδοσης του οικείου πρακτικού και, κυρίως, το περιεχόμενο της σχετικής υπό κρίση διαθήκης αποτυπώνεται ορθά και με ακρίβεια στην έκθεση ελέγχου· και

β) κατά ποιο τρόπο η (προφανώς εκ παραδρομής) εσφαλμένη αναγραφή στην οικεία έκθεση ελέγχου της ένδειξης ενός ακινήτου που αποτελεί αντικείμενο της κληρονομιάς περιουσίας επιδρά στο κύρος της καταλογιστικής φόρου κληρονομιάς πράξης (ουσιωδώς, ως σοβαρό σφάλμα στην αιτιολογία της), όταν μάλιστα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από το φορολογούμενο πρόσωπο έγγραφα δεν καταλείπεται, με βάση την περιγραφή του υπό κρίση ακινήτου, καμιά αμφιβολία ως προς το ποιο ακριβώς είναι το ακίνητο αυτό και, κυρίως, το ακίνητο αυτό, ως στοιχείο που ασκεί ουσιώδη επιρροή στην κληρονομιά περιουσία (είτε το ίδιο είτε το τίμημα από την πώλησή του, όπως εν προκειμένω), αποτυπώνεται ορθά και με ακρίβεια στην έκθεση ελέγχου,

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί της αυτοί. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1764 εδ. α΄ του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Μεταγενέστερη διαθήκη καταργεί με το περιεχόμενό της την προηγούμενη, μόνο κατά το μέρος που εναντιώνεται σ' αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 173 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Κατά την ερμηνεία της δήλωσης βουλήσεως αναζητείται η αληθινή βούληση χωρίς προσήλωση στις λέξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α΄ ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την **επανεξέταση** της πράξης **στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας** από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο 6 («ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμοί 1 και 3, σελ. 4-5): «1. Η [...] πώλησε τα ακόλουθα δύο διαμερίσματα: Α) στηνκαι στην οδό το διαμέρισμα Α-2 πρώτου ορόφου 112,82 τ.μ., το οποίο της ανήκε [κατά] 100% πλήρη κυριότητα, πωλήθηκε με το συμβόλαιο υπ' αριθμ./31-3-2008 της Συμβολαιογράφου[...] έναντι τιμήματος 145.707,03 €. Τη μεταβολή της περιουσιακής της κατάστασης δήλωσε στο Ε9 έτους 2009. Προηγούμενα, σύμφωνα με τη διαθήκη της με ημερομηνία 19-04-2006, το εν λόγω διαμέρισμα το κατέλειπε στην κληρονόμο της σύζυγο Β) στην και στην οδό, το διαμέρισμα Δ-2 [εννοεί Δ-1] τετάρτου ορόφου 97,19 τ.μ., το οποίο της ανήκε [κατά] 100% πλήρη κυριότητα, πωλήθηκε με το συμβόλαιο υπ' αριθμ./1-12-2010 της Συμβολαιογράφου [...] έναντι τιμήματος 137.476,00 €. Τη μεταβολή της περιουσιακής της κατάστασης δήλωσε στο Ε9 έτους 2011. Προηγούμενα, σύμφωνα με τη διαθήκη της με ημερομηνία 19-04-2006, το εν λόγω διαμέρισμα η κληρονομούμενη το κατέλειπε στην ανεψιά της Επειδή τόσο το διαμέρισμα του α΄ ορόφου όσο και το διαμέρισμα του τετάρτου ορόφου εκποιήθηκαν μέσα στην προηγούμενη πενταετία του θανάτου της κληρονομούμενης, τα χρήματα από τις μεταβιβάσεις αυτές θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά των κληρονόμων της. [...]. 3. Από την ανάγνωση της δεύτερης ιδιόγραφης διαθήκης της με ημερομηνία 19-04-2006 διαπιστώσαμε ότι κατέλειπε κληρονόμους της τις κατ' ισομοιρία σε όποιο άλλο περιουσιακό [στοιχείο] βρεθεί πέραν των ακίνητων περιουσιακών στοιχείων. Το σημείο αυτό της διαθήκης δεν ανακλήθηκε από την κληρονομούμενη με την τρίτη και τελευταία ιδιόγραφη διαθήκη της με ημερομηνία 24-01-2011. Όπως διαπίστωσε ο έλεγχος της υπηρεσίας μας, καμία από τις τρεις προαναφερόμενες κληρονόμους δεν υπέβαλε συμπληρωματικές δηλώσεις

κληρονομιάς για άλλο περιουσιακό στοιχείο, όπως τα χρηματικά ποσά από τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή τραπεζικών καταθέσεων.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, για την περίπτωση που δεν ήθελε γίνει δεκτός ο πρώτος ως άνω λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ότι εν προκειμένω παρανόμως προέβη ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε ερμηνεία διαθήκης, χωρίς να είναι αρμόδιο για κάτι τέτοιο το ΕΛ.ΚΕ, η ίδια δε δεν έχει προβεί σε καμία αποδοχή κληρονομιάς, πλην της επικαρπίας, καθώς δεν υπήρχε άλλο περιουσιακό στοιχείο (κινητό ή ακίνητο) να κληρονομήσει, ειδικότερα δε ότι:

α) Σύμφωνα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη θεωρείται κληρονόμος, καθώς σύμφωνα με τον έλεγχο έχει καταστεί κληρονόμος με βάση την από 19.4.2006 διαθήκη, η οποία κατά την κρίση του ελέγχου δεν ανακλήθηκε συνολικά από τη μεταγενέστερη από 24.1.2011 διαθήκη, αλλά παρέμεινε έγκυρος και ισχυρός ο όρος της που αναφέρει ότι «*Στους τρεις κληρονόμους μου θέλω να περιέλθει και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό μου στοιχείο βρεθεί μετά τον θάνατό μου κατ' ισομοιρία*».

β) Ως εκ τούτου ο έλεγχος εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 1764 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία: «*Μεταγενέστερη διαθήκη καταργεί με το περιεχόμενό της την προηγούμενη, μόνο κατά το μέρος που εναντιώνεται σ' αυτήν*», χωρίς βέβαια να επικαλείται καν την εν λόγω διάταξη του Αστικού Κώδικα, μη πληρουμένου και εδώ του όρου περί επαρκούς αιτιολογίας της νομικής βάσης.

γ) Παρέλειψε όμως να αποτυπώσει το πραγματικό περιεχόμενο της από 24.1.2011 διαθήκης, στη δεύτερη παράγραφο της οποίας αναφέρεται ότι: «*Έχω πλήρη συνείδηση των πράξεών μου και αποφάσισα με ηρεμία ψυχής και πνεύματος τα εξής για να ισχύσουν ως η τελευταία μου θέληση*».

δ) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τίθεται ζήτημα ερμηνείας των διαθηκών, στην οποία η φορολογική αρχή προέβη, χωρίς να έχει τις γνώσεις ούτε τη δικαιοδοσία να πράξει κάτι τέτοιο, καταστρατηγώντας έτσι οιοδήποτε συνταγματικό δικαίωμα της ίδιας για δίκαιη κρίση και μην εφαρμόζοντας τις αρχές της χρηστής διοίκησης. Αρμόδια για την ερμηνεία διαθηκών είναι τα δικαστήρια και όχι η φορολογική αρχή.

ε) Εν προκειμένω ο αρμόδιος προς ερμηνεία δικαστής θα συνεκτιμούσε τα ως άνω αναφερόμενα χωρία σε συνδυασμό α) με το χρόνο που παρήλθε από τη σύνταξη της προηγούμενης διαθήκης, ήτοι 5 έτη, β) από το γεγονός ότι με τη νέα διαθήκη η αποβιώσασα δεν καταλείπει τίποτα στην ίδια σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αυτά που της κατέλειπε με την από 2006 διαθήκη της δεν υφίσταντο ως κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου της και ως εκ τούτου δεν υπήρχε τίποτα να κληρονομήσει, άρα δεν μπορεί να εξακολουθεί να είναι κληρονόμος, και γ) ότι χαρακτηρίζει την τελευταία αυτή διαθήκη ως την τελευταία της βούληση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023)), η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης είναι υποχρεωμένη να βασιστεί την όποια καταλογιστική φόρου πράξη, που πρόκειται να εκδώσει και να κοινοποιήσει σε βάρος του ελεγχόμενου προσώπου, στις ισχύουσες κατά την

εκάστοτε κρίσιμη ημερομηνία και εφαρμοστέες στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση νομοθετικές διατάξεις, διαφορετικά η πράξη θα είναι πλημμελής ως μη ερειδόμενη σε νομοθετική/-ές διάταξη/διατάξεις, ήτοι λόγω έλλειψης νομικής βάσης.

β) Παρομοίως και η Υπηρεσία μας είναι υποχρεωμένη, ως ενδικοφανές όργανο (ήτοι οιοное δικαιοδοτικό όργανο), να βασίσει την απόφαση που πρόκειται να εκδώσει επί ενδικοφανούς προσφυγής στις ισχύουσες κατά την εκάστοτε κρίσιμη ημερομηνία και εφαρμοστέες στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση νομοθετικές διατάξεις, όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση καταλογιστικής φόρου πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας), διαφορετικά η απόφαση θα είναι πλημμελής ως μη ερειδόμενη σε νομοθετική/-ές διάταξη/διατάξεις, ήτοι λόγω έλλειψης νομικής βάσης.

γ) Στο πλαίσιο αυτό, ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (όπως περαιτέρω και η Υπηρεσία μας, κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ήταν υποχρεωμένος -και ορθά το έπραξε- να βασίσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στο γενικό κανόνα που έχει αποτυπωθεί στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 1764 εδ. α' και 173 του Αστικού Κώδικα (έστω κι αν δεν έχει αναφέρει ρητά τις διατάξεις αυτές) σύμφωνα με τον οποίο η διαθήκη ως δήλωση βούλησης υπόκειται πάντα σε ερμηνεία, υπό αυτό δε το πρίσμα κάθε μεταγενέστερη διαθήκη, ως μεταγενέστερη δήλωση βούλησης, καταργεί την προγενέστερη ιδίου περιεχομένου κατά το τμήμα της εκείνο που έρχεται σε αντίθεση με την τελευταία, ενώ κατά το υπόλοιπό της περιεχόμενο η προγενέστερη, ως δήλωση βούλησης εκπεφρασθείσα κατά το παρελθόν και συνεπώς δεσμεύουσα, καταρχήν, το φορέα της, εξακολουθεί να είναι πλήρως ισχυρή.

δ) Στην υπό κρίση περίπτωση, η μερική τροποποίηση της δεύτερης (από 19.4.2006) από την τρίτη (από 24.1.2011) διαθήκη της ως άνω κληρονομούμενης δε σημαίνει, κατ' ορθή συνδυαστική ερμηνεία των δύο αυτών διαθηκών, ότι καταργήθηκε πλήρως κατά περιεχόμενο η δεύτερη (προγενέστερη) από την τρίτη (μεταγενέστερη) ούτε, πολύ λιγότερο, ότι η προσφεύγουσα είναι αδύνατο να παρέμεινε κληρονόμος, στη βάση ότι αυτά που της κατέλειπε η ως άνω κληρονομούμενη με την από 2006 διαθήκη της δεν υφίσταντο ως κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία κατά το χρόνο θανάτου της και ως εκ τούτου δεν υπήρχε τίποτα να κληρονομήσει. Κι αυτό, γιατί:

- 1) αφενός είναι προφανές ότι η ως άνω κληρονομούμενη ήθελε να αποτελεί η προσφεύγουσα κληρονόμο της, δεδομένου ότι την ονοματίζει ρητά ως τέτοια με την ως άνω από 19.4.2006 δεύτερη διαθήκη της, μαζί με τις δύο (2) ανιψιές της, και επιπλέον ότι, ενώ στη διαθήκη αυτή, στο τέλος της, έχει περιλάβει ρητά τον όρο ότι κατόπιν της διαθήκης αυτής και με αυτήν αναιρεί οποιαδήποτε άλλη διαθήκη βρεθεί (προφανώς προγενέστερή της), δεν έχει περιλάβει τέτοιο όρο στην ως άνω από 24.1.2011 τρίτη διαθήκη της, από τις διαπιστώσεις δε αυτές συνάγεται σαφώς (i) ότι η αληθινή βούληση της ως άνω κληρονομούμενης ήταν να είναι η δεύτερη διαθήκη, και όχι άλλη, η μοναδική και οριστική της (τελική) διαθήκη και (ii) ότι η τρίτη διαθήκη ήταν (απλή) μερική τροποποίηση της μοναδικής αυτής και οριστικής (τελικής) διαθήκης της, δηλαδή της δεύτερης και
- 2) αφετέρου κατά το χρόνο θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης υφίστατο κληρονομιαία περιουσία που μπορούσε να κληρονομήσει η προσφεύγουσα και αυτή

ήταν ακριβώς το (συνολικό) τίμημα από την πώληση των δύο (2) υπό κρίση διαμερισμάτων της κληρονομούμενης εντός της 5ετίας προ του θανάτου της, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)).

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσκομίζει αποδεικτικώς, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα έγγραφα:

α) υπόλοιπα λογαριασμών που τηρούσε η ως άνω κληρονομούμενη στη Γενική Τράπεζα και στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος, από τα οποία προκύπτει, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι δεν υπήρχε κανένα αξιολογούμενο ποσό,

β) υπόλοιπο λογαριασμού από την που ήταν ενεργός κατά τον θάνατο της ως άνω κληρονομούμενης και στον οποίο η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος, από το οποίο προκύπτει, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι στις 26.2.2013 ο λογαριασμός αυτός είχε υπόλοιπο 309 € και στην αμέσως επόμενη κίνηση στις 04.03.2013 εμφανίζει υπόλοιπο 247,54 €.

Επειδή, εξάλλου η προσφεύγουσα μετά την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της προσκόμισε αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα:

1) Στις 10.4.2024, έγγραφο της χωρίς ημερομηνία, σύμφωνα με το οποίο: «Κυρία Σπύρου, Σε απάντηση σχετικής αιτήσεώς σας, υπό την ιδιότητα του συνδικαιούχου, επιβεβαιώνουμε ότι όλοι οι τηρούμενοι στην Τράπεζά μας λογαριασμοί της ήδη θανούσας ήταν κοινοί διαζευκτικοί λογαριασμοί, με συνδικαιούχο εσάς (.....). Ειδικότερα, πρόκειται για τους κάτωθι λογαριασμούς:

(α) Λογαριασμός 139/78023078 (συνδικαιούχοι: 1 2). Κατά την ημερομηνία θανάτου της ήδη αποβιώσας συνδικαιούχου ΑΦΜ, ήτοι την 01/03/2013, το υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού ανερχόταν σε 309,04 €. Ο λογαριασμός εξοφλήθηκε την 02/07/2022.

(β) Λογαριασμός (συνδικαιούχοι: 1 2). Ο λογαριασμός εξοφλήθηκε την 30/06/2008.

(γ) Λογαριασμός/..... (συνδικαιούχοι: 1 2). Κατά την ημερομηνία θανάτου της ήδη αποβιώσας συνδικαιούχου ΑΦΜ, ήτοι την 01/03/2013, το υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού ανερχόταν σε 1980,17 €. Ο λογαριασμός εξοφλήθηκε την 12/07/2022.

(δ) Λογαριασμός (συνδικαιούχοι: 1 2). Ο λογαριασμός εξοφλήθηκε την 07/01/2008.

(ε) Λογαριασμός (συνδικαιούχοι: 1 2). Ο λογαριασμός εξοφλήθηκε την 07/01/2008.»

2) Στις 26.4.2024, έγγραφο της Τράπεζας με ημερομηνία 22.4.2024, σύμφωνα με το οποίο: «Προς: κα, ΑΦΜ:,, Αττικής. Σε απάντηση της από

10/04/2024 αιτήσεώς σας, υπό την ιδιότητα του συνδικαιούχου, επιβεβαιώνουμε ότι τηρείτε στην Τράπεζα κοινούς διαζευκτικούς λογαριασμούς με κύριο δικαιούχο την θανούσα Ειδικότερα, πρόκειται για τους κάτωθι λογαριασμούς: Α) Λογαριασμός (συνδικαιούχοι: 1). Κατά την ημερομηνία θανάτου της ήδη αποβιώσας συνδικαιούχου ΑΦΜ, ήτοι την 01/03/2013, το υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού ανερχόταν σε 826,76 GBP. Β) Λογαριασμός (συνδικαιούχοι: 1). Κατά την ημερομηνία θανάτου της ήδη αποβιώσας συνδικαιούχου ΑΦΜ, ήτοι την 01/03/2013, το υπόλοιπο του ως άνω). Κατά την ημερομηνία θανάτου της ήδη αποβιώσας συνδικαιούχου ΑΦΜ, ήτοι την 01/03/2013, το υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού ανερχόταν σε 25,92 EUR. Ο λογαριασμός αυτός έκλεισε την 08/08/2017.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στα Κεφάλαια 3 («ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ») και 5 («ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») της από 19.6.2024 έκθεσης ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής («ΕΚΘΕΣΗ επί αναπομπής υπόθεσης από τη Δ.Ε.Δ. - αποφάσεις υπ' αριθμ. /31-05-2024») του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/20.6.2024), κατόπιν της ως άνω υπ' αριθμ. /31.5.2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας: «3. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ. [...]. Ο έλεγχος της υπηρεσίας μας μελέτησε τα εν λόγω στοιχεία, τα αξιολόγησε με τα υφιστάμενα έγγραφα της δήλωσης κληρονομιάς της και τα έλαβε υπόψη για τον επανέλεγχο της υπόθεσης:

1. [...].

2. Έγγραφο της χωρίς ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου, κατάσταση), με το οποίο η Τράπεζα απευθύνεται στην Κα σε απάντηση σχετικής αίτησης και βεβαιώνει για την ύπαρξη πέντε λογαριασμών στην εν λόγω τράπεζα, οι τρεις από τους οποίους εξοφλήθηκαν από το 2008 και οι υπόλοιποι δύο ήταν ενεργοί κατά το χρόνο θανάτου και πολύ αργότερα από αυτόν (2013), δεδομένου ότι εξοφλήθηκαν το 2022. Στο έγγραφο αυτό δεν αναφέρεται το περιεχόμενο των λογαριασμών και οι αναλυτικές κινήσεις τους.

3. [...].

4. [εκ παραδρομής αναγράφεται «3»] Έγγραφο της κατόπιν αιτήσεως της Σπύρου Ιωάννας, με το οποίο η Τράπεζα βεβαιώνει ότι οι παρακάτω τηρούμενοι λογαριασμοί ήταν κοινοί διαζευκτικοί με συνδικαιούχο την ίδια και την

-Λογαριασμός υπ' αριθμ., την 01-03-2013 υπήρχε κατατεθειμένο ποσό 309,04 € και την 02-07-2022 ο λογαριασμός εξοφλήθηκε.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ., την 30-06-2008 εξοφλήθηκε, δεν δίδεται άλλη πληροφορία για το περιεχόμενο.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ., την 01-03-2013 υπήρχε χρηματικό υπόλοιπο 1.980,17 € και την 12-07-2022 εξοφλήθηκε.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ. την 07-01-2008 εξοφλήθηκε, δεν δίδεται άλλη πληροφορία για το περιεχόμενο.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ., την 07-01-2008 εξοφλήθηκε, δεν δίδεται άλλη πληροφορία για το περιεχόμενο.

5. [εκ παραδρομής αναγράφεται «4»] Επίσης, η άνω κληρονόμος μας κατέθεσε έγγραφο της Τραπέζης με το οποίο η Τράπεζα βεβαιώνει ότι οι παρακάτω τηρούμενοι λογαριασμοί είναι κοινοί διαζευκτικοί με συνδικαιούχους τις

-Λογαριασμός υπ' αριθμ....., στον οποίο κατά την 01-03-2013 το χρηματικό υπόλοιπο ανερχόταν σε 826,76 GBP.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ., κατά την 01-03-2013 το χρηματικό υπόλοιπο ανερχόταν σε 315,88 USD.

-Λογαριασμός υπ' αριθμ. κατά την 01-03-2013 το χρηματικό υπόλοιπο ανερχόταν σε 25,92 EUR και την 08-08-2017 ο λογαριασμός έκλεισε.

[...]. 4. [...].

5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ. Από τον έλεγχο που διενήργησε η υπηρεσία μας στις δηλώσεις κληρονομιάς της αποβιώσας διαπίστωσε ότι οι κληρονόμοι της δεν δήλωσαν τα χρηματικά ποσά που προήλθαν από τις πωλήσεις των ακινήτων της που έλαβαν χώρα εντός της πενταετίας προ του θανάτου της. Επιπλέον από όσες κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η αποβιώσας με τους λοιπούς συνδικαιούχους τέθηκαν στη διάθεση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **δεν προκύπτει ανάλωση χρηματικών ποσών, παρά μόνο χρήση χρηματικών ποσών σε προθεσμιακές καταθέσεις και επανακατάθεση αυτών στους τραπεζικούς λογαριασμούς.** Επίσης, **δεν μας δόθηκε αναλυτική κίνηση όλων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η αποβιώσας με λοιπούς συνδικαιούχους.** Τέλος, σύμφωνα με την από 19-04-2006 διαθήκη της, η οποία δημοσιεύτηκε την 09-08-2013 (πρακτικό/2013), «...στους τρεις κληρονόμους μουθέλω να περιέλθω και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό μου στοιχείο βρεθή μετά τον θάνατό μου κατ' ισομοιρία...». Ο όρος αυτός δεν απαλείφθηκε με την από 24/01/2011 ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία αναφέρει συγκεκριμένα ακίνητα και δεν κάνει λόγο σε οτιδήποτε περιουσιακό στοιχείο βρεθεί μετά τον θάνατό της.»

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, για την περίπτωση που δεν ήθελε γίνει δεκτός ούτε ο δεύτερος ως άνω λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ότι

Α) Δυνάμει της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προσβαλλόμενης θεωρείται κληρονόμος μέρους των χρημάτων που αποτέλεσαν τίμημα αγοραπωλησιών που έλαβαν χώρα εντός 5 ετών από το θάνατο της ως άνω κληρονομούμενης, πλην όμως:

α) για είσπραξη τυχόν χρημάτων από λογαριασμούς αποβιώσαντος απαιτείται, πέραν του πιστοποιητικού εγγυτέρων συγγενών, (και) κληρονομητήριο και η ίδια ουδέποτε εξέδωσε τέτοιο,

β) τέτοιο πιστοποιητικό δεν εκδίδεται ,αλλά κατόπιν έρευνας στην αρμόδια Γραμματεία του Ειρηνοδικείου ευρέθη ότι οι μόνες που έχουν εκδώσει κληρονομητήριο είναι οι

γ) κατόπιν αίτησής της προς το Ειρηνοδικείο της χορηγήθηκε η υπ' αριθμ./2015 διάταξη κληρονομητηρίου.

Ως εκ τούτου αποδεικνύεται εμμέσως ότι η ίδια δε θα μπορούσε να εισπράξει χρήματα της ως άνω κληρονομούμενης χωρίς το κληρονομητήριο και εξ αυτού του λόγου καταπίπτει εντελώς το επιχείρημα του υπό κρίση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι εισέπραξε αυτά τα χρήματα, ήτοι

μέρος των 567.356,27 €. Εφόσον δε διαθέτει κληρονομητήριο, δε θα μπορούσε να εισπράξει τα χρήματα από κανένα πιστωτικό ίδρυμα.

Β) Σύμφωνα με τις η ως άνω κληρονομουμένη διατηρούσε λογαριασμούς στην με μεγάλα ποσά και επίσης πιθανολογούν ότι ποσά από εκποίηση διαμερισμάτων κατέληξαν σε λογαριασμούς της ίδιας της προσφεύγουσας, κοινούς με την κληρονομουμένη. Προφανώς έχουν εξαντλήσει το ενδεχόμενο να βρουν στοιχεία από τα πιστωτικά ιδρύματα που τηρούσε λογαριασμούς μεμονωμένα η κληρονομουμένη ή επειδή δε θέλουν να προσκομίσουν στοιχεία από λογαριασμούς που αυτές ήταν συνδικαιούχοι με την κληρονομουμένη ή δε θέλουν να εμφανίσουν στοιχεία από ατομικούς λογαριασμούς της κληρονομουμένης που με την νομιμοποίηση κληρονόμων, στην οποία αυτές μπορούσαν να προβούν, έκαναν ανάληψη μετά το θάνατο της κληρονομούμενης. Έχουν προβεί δε στην υπ' αριθμ...../2014 συμβολαιογραφική αποδοχή κληρονομιάς και ως εκ τούτου έχουν εκδώσει κληρονομητήριο, διαθέτουν όλα τα νομιμοποιητικά στοιχεία που απαιτούνται για την πρόσβαση σε πληροφορίες των πιστωτικών ιδρυμάτων σε αντίθεση με την ίδια. Δεν αρκέστηκαν όμως σε αυτά τα δεδομένα που έχουν ή μπορούν να λάβουν και υπέβαλαν κατά της ίδιας και των ΑΕ αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων, με τις οποίες ανάμεσα σε άλλα ζητούν και την επίδειξη εγγράφων, από τα οποία να αποδεικνύεται το υπόλοιπο των λογαριασμών της κληρονομουμένης κατά την 01.03.2013 και δη αυτών που η ίδια είναι συνδικαιούχος, αναιρώντας τη δήλωσή τους ότι η κληρονομουμένη τηρούσε λογαριασμούς στην τράπεζαμε συνδικαιούχο την ίδια, αλλά στην Τράπεζα

Γ) Από τα παραπάνω καθίσταται αντιληπτό, σύμφωνα με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ότι υπάρχει μία δυσκολία στην άντληση πληροφοριών από τις Τράπεζες, πλην όμως ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν εκτίμησε τους χρόνους που απαιτούνται και τάχιστα προέβη στην έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης εντελώς καταχρηστικά, χωρίς να της δίνει το δικαίωμα να αμυνθεί. Το δικαίωμα δε προηγούμενης ακρόασης που εφαρμόστηκε ήταν εντελώς προσχηματικό, καθώς γνώριζε ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι ειδικά η ίδια, που ενημερώθηκε τελευταία, δεν είχε τη δυνατότητα να αντλήσει κανένα στοιχείο τόσο γρήγορα, όπως και δεν έχει καταφέρει ακόμα, καθώς τα πιστωτικά ιδρύματα δεν παρέχουν βεβαιώσεις ούτε πληροφορίες εγγράφως παρά μόνο αποσπασματικά έγγραφα στο όνομα των προσωπικών δεδομένων και δη προσωπικών δεδομένων αποβιώσαντος. Ο ενδεδειγμένος λοιπόν έλεγχος από πλευράς της υπηρεσίας θα έπρεπε να γίνει οίκοθεν και χωρίς να ρίχνει το βάρος της απόδειξης στην ίδια. Το μόνο που μπορεί να πει με ασφάλεια είναι ότι δεν κληρονόμησε από την ως άνω κληρονομουμένη τίποτα, ούτε χρήματα ούτε ακίνητα, και γι' αυτό δεν προέβη σε καμία μεταγενέστερη του θανάτου της ενέργεια.

Δ) Προσπαθούν να της καταλογίσουν ότι δήθεν με οιοδήποτε τρόπο πήρε χρήματα από τους λογαριασμούς της κληρονομουμένης, ακόμη και από αυτούς που ήταν νόμιμα συνδικαιούχος. Πλην όμως, όπως προκύπτει από τα ως άνω προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα, κανένα αξιοσημείωτο ποσό δεν υπήρχε στους λογαριασμούς της κληρονομουμένης κατά την ημέρα θανάτου της και στους οποίους η ίδια ήταν συνδικαιούχος και είχε πρόσβαση. Αλλά, ακόμα και να είχε χρήματα κάποιος από τους λογαριασμούς, στους οποίους ήταν συνδικαιούχος, και να τα έλαβε, αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, πολλώ μάλλον δεν είναι παράνομο, αλλά παντελώς νόμιμο. Καμία επιρροή δεν έχουν οι κοινοί λογαριασμοί και καμία σχέση νομική ως προς την κληρονομική διαδοχή τυχόν ποσών που μπορεί να υπήρχαν στον οιοδήποτε κοινό της λογαριασμό με την κληρονομουμένη.

Επειδή, με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Αναζητούνται φόροι για χρήματα που η ως άνω κληρονομούμενη έλαβε ως τίμημα αγοραπωλησιών που έλαβαν χώρα 4 έτη και 11 μήνες πριν το θάνατό της. Καθόλου παράλογο να μην είχε αυτά τα χρήματα ύστερα από περίπου 5 έτη, δεδομένου μάλιστα ότι ανήκε στους κύκλους της λεγόμενης «υψηλής» κοινωνίας και έκανε ταξίδια στο Μόντε Κάρλο, στο Λονδίνο και στη Νέα Υόρκη και μάλιστα συχνά, επομένως μέσα σε σχεδόν 5 χρόνια είναι πιθανό να δαπάνησε αρκετά χρήματα για τη διαβίωσή της και σύμφωνα με τον τρόπο, με τον οποίο ζούσε.

Αυτά που ήθελε ως ακίνητα να αφήσει ως κληρονομιά τα άφησε. Δε γνωρίζει αν είχε κάποιο μεγάλο ποσό που της είχε απομείνει τον τελευταίο καιρό της ζωής της, αλλά σίγουρα, αν κάτι της είχε απομείνει, δεν ήταν το ποσό των 567.356,27 € που αντιστοιχούσε στα τιμήματα από τις ως άνω υπό κρίση αγοραπωλησίες. Ούτε και φυσικά θα μπορούσε να της είχε απομείνει αυτό το ποσό σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

β) Δεν είναι δυνατό να προσκομιστεί κάποια απόδειξη για το πόσα χρήματα δαπανούσε η ως άνω κληρονομούμενη.

γ) Ως εκ τούτου αμφισβητεί το ύψος του ποσού που της καταλογίζεται ως απόρροια φορολόγησης ενός τόσο μεγάλου χρηματικού ποσού που θα έπρεπε να είχε η ως άνω κληρονομούμενη μετά από 4 έτη και 11 μήνες από την πώληση του πρώτου ακινήτου.

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

α) Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 01.03.2013, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) το τίμημα από την πώληση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία τεκμαίρεται ότι αποτελεί αντικείμενο της κληρονομιάς και κατά τούτο ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία.

β) Με τη θέσπιση του τεκμηρίου το βάρος απόδειξης μετατίθεται στην/στον κληρονόμο, η οποία/ο οποίος φέρει το βάρος να αποδείξει ότι το εν λόγω τίμημα χρησιμοποιήθηκε («αναλώθηκε») καθ' οιονδήποτε τρόπο (π.χ. αγορά περιουσιακών στοιχείων, κινητών ή ακινήτων, εισφορά για την κάλυψη κεφαλαίου εταιρείας κ.λπ.), συνολικά ή κατά ένα μέρος του, μέχρι την ημερομηνία θανάτου του και συνεπώς δεν υφίστατο, συνολικά ή κατά το αναλωθέν μέρος του, στα χέρια του κληρονομούμενου προσώπου κατά την ημερομηνία θανάτου του.

γ) Στην υπό κρίση περίπτωση, με τα ως άνω προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς έγγραφα δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι το συνολικό τίμημα από την πώληση των τριών (3) υπό κρίση ακινήτων της ως άνω κληρονομούμενης εντός της 5ετίας προ του θανάτου της (145.707,03 € + 284.173,24 € + 137.476,00 € = 567.356,27 €) δε βρισκόταν, συνολικά ή κατά ένα μέρος του, στα χέρια της κατά την ημερομηνία του θανάτου της και συνεπώς ότι δεν αποτελούσε αντικείμενο της κληρονομιαίας περιουσίας, δεδομένου ότι από τα έγγραφα αυτά, αλλά και από το σύνολο των εγγράφων που περιλαμβάνονται στο φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι το συνολικό αυτό τίμημα χρησιμοποιήθηκε («αναλώθηκε») καθ' οιονδήποτε τρόπο, συνολικά ή κατά ένα μέρος του, μέχρι την ημερομηνία θανάτου της.

Για τους λόγους αυτούς, οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023): «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 τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 13 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι **ουσιαστικές** παραβάσεις συνδέονται με τη **μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη **μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου** ή την **είσπραξη επιστροφής** φόρου και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. [...]. 4. [...]. ΙΙ. 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, καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί **λόγω παράλειψης υποβολής** δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 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. [...]. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου. 14. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης

(29.12.2023): «α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ) Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 1 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ε) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. δ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. στ) [...]»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, όλως επικουρικώς, ότι εσφαλμένα της καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος για το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία της επικαρπίας του διαμερίσματος επί της οδού Παπαγιάννη 3, καθώς η ίδια υπέβαλε έστω και εκπρόθεσμα, αλλά αμέσως μόλις έλαβε γνώση γι' αυτήν της την υποχρέωση και πριν της κοινοποιηθεί η ως άνω πράξη, δήλωση ΦΚληρ και ως εκ τούτου παρατύπως υπολογίστηκε και πρόσθετος φόρος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από τη συνδυασμένη ερμηνεία των ως άνω διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 και 58 παρ. 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023)), η προσφεύγουσα μπορούσε επιτρεπώς κατά νόμον να υποβάλει δήλωση ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΚληρ από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την επισήμανση ότι σε κάθε περίπτωση η υποβολή της μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου θα συνεπαγόταν την επιβολή του κατά το άρθρο 58 παρ. 2 ΚΦΔ προστίμου.

β) Στο πλαίσιο αυτό το πρόστιμο αυτό δε συναρτάται κατά κανένα τρόπο με τυχόν υπαιτιότητα του φορολογούμενου προσώπου αναφορικά με τη μη υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, ώστε να μπορεί να τεθεί ζήτημα περιορισμού ή ακόμα και εξάλειψής του.

γ) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε γνώριζε ότι είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση ΦΚληρ για την επικαρπία του διαμερίσματος, το οποίο είχε αγοράσει κατά ψιλή κυριότητα από την ως άνω κληρονομούμενη, ωστόσο ο λόγος αυτός δε συνιστά λόγο ανωτέρας βίας (όπως συνάγεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 13 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών), ώστε να

μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2023)) και τελικά να απαλλαγεί από το υπό κρίση επιβληθέν σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 2 ΚΦΔ, κατά το μέρος του εκείνο που αφορά στην ως άνω κληρονομηθείσα επικαρπία.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της του(ημερομηνία θανάτου), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ./29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθμ. φακέλου Θ-1...../2013).

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	58.427,70 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΚληρ	29.213,85 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>87.641,55 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. 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.