



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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

Αθήνα, 06.09.2024
αριθμός απόφασης 2471

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23.09.2021 και με πρωτ./01.10.2021 υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., με την ιδιότητα του οριστικού δικαστικού συμπαραστάτη των: α) που εδρεύει στην Αττικής, οδός, κατά της με αριθ./26.07.2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας που εκδόθηκε στο όνομα της με ΑΦΜ, με χρονολογία φορολογίας την 19.01.2019, αναφορικά με την υπ' αριθ./2021 συμπληρωματική δήλωση φόρου

κληρονομιάς της κληρονομούμενης που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση καθώς και την οικεία δήλωση φόρου κληρονομιάς.

6. Την από 01.10.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την υπ' αριθ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου(ΤμήμαΜονομελές) με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ./17.01.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ./01.10.2021 ενδικοφανή προσφυγή ασκηθείσα από τον προσφεύγοντα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.09.2021 και με πρωτ./01.10.2021 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., με την ιδιότητα του οριστικού δικαστικού συμπαραστάτη των: α)η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./26.07.2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (αριθ. φακέλου Θ-/2019, αριθ. συμπλ. δηλ./2021), με χρονολογία φορολογίας 19.01.2019, καταλογίστηκε σε βάρος της κληρονόμου με ΑΦΜ, κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 400,00 ευρώ, κατόπιν υποβολής της με αριθ./03.06.2021 κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της θανούσης (αριθ. φακέλου Θ-/2019) που απεβίωσε στις 19.01.2019, για ενεργητικό ποσού 4.000,00 ευρώ (ήτοι 2.000,00 ευρώ Χ 2 μήνες = 4.000,00 ευρώ), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010, κατηγορία Γ' (εξωτικός).

Η ως άνω κληρονομούμενη κατέλειπε ως κληρονόμους της, βάσει της από 06.10.2016 μυστικής διαθήκης δημοσιευθείσης στο Ειρηνοδικείου με το πρακτικό/16.04.2019, τις κόρες της: α) και κληροδότησε σε κάθε έναν από τους και τις οργανώσεις Σύμφωνα με την ως άνω διαθήκη η θανούσα κληροδότησε, μεταξύ άλλων, στον α) εφάπαξ ποσό 20.000,00 ευρώ και β) μηνιαία ισόβια πρόσοδο ποσού 5.000,00 ευρώ και στην ανήλικη θυγατέρα του ποσό 2.000,00 ευρώ μηνιαίως εφ' όρου ζωής. Επιπλέον η διαθήκη με την ως άνω διαθήκη όρισε τα περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται προς οποιονδήποτε δικαιούχο θα περιέρχονται καθαρά και απαλλαγμένα από οποιοδήποτε φόρο ή επιβάρυνση. Συνεπεία της ανωτέρω βούλησης της διαθέτιδος το προκύπτον φορολογικό βάρος που απορρέει από την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μετά την εκκαθάριση της σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για τις ως άνω κληροδοσίες του βαρύνει την κληρονομιαία περιουσία, ήτοι την περιουσία που καταλείπεται από την θανούσα στις θυγατέρες της.

Ο προσφεύγων, με την ιδιότητα του οριστικού δικαστικού συμπαραστάτη των α) , υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Δικαστική αμφισβήτηση του κληρονομικού δικαιώματος των Σε συνέχεια της από 06.10.2016 μυστικής διαθήκης της διαθέτιδος , δια των από 10.06.2019, 29.08.2019 και 25.05.2020 κοινών αιτήσεων των κληρονόμων, κατέθεσαν ενώπιον του Ειρηνοδικείου τρία συναπτά αιτήματα για έκδοση κληρονομητηρίου εκ της ως άνω μυστικής διαθήκης, τα οποία όμως απορρίφθηκαν δυνάμει των υπ' αριθ./2019,/2019 και/2020 διατάξεων της Ειρηνοδίκη Κατόπιν των ανωτέρω άσκησαν έφεση κατά της τελευταίας απορριπτικής διατάξεως της Ειρηνοδίκη , ως εκ τούτου η αξίωσή τους για έκδοση κληρονομητηρίου βρίσκεται σε καθεστώς απολύτου δικαστικής εκκρεμοδικίας. Ωστόσο, παρά την ως άνω δικαστική εκκρεμότητα οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στις 03.06.2021 και με αριθ. πρωτ. την υπ' αριθ./2021 κοινή συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, αποδεχόμενοι εν γνώσει τους το γεγονός ότι τυχόν έκδοση πράξεως διοικητικού προσδιορισμού του φόρου θα επιβαρύνει τους κληρονόμους με τον προκύπτοντα φόρο για δικαίωμα κληροδοσίας που αμφισβητείται δικαστικώς και υφίσταται εκκρεμοδικία.
- Λανθασμένος υπολογισμός φόρου από τη φορολογική αρχή για τις ισόβιες παροχές κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.2961/2001. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 9, 14 και 29 του ν.2961/2001 προκύπτει ότι οι τετιμημένοι που αποδέχονται ισόβεια πρόσοδο εκ κληρονομιάς, θα φορολογούνται εφάπαξ για το ποσό της παροχής που υπολογίζεται βάσει της ηλικίας τους, με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Συνεπεία τούτου, το ποσό που θα λαμβάνουν όταν παρέλθουν τα έτη βάσει του πολλαπλασίου των οποίων υπολογίζεται η οικεία φορολογική τους υποχρέωση θα είναι αφορολόγητο. Με τις διατάξεις του άρθρου 14 για τον υπολογισμό της αξίας των ισόβιων παροχών ο φορολογικός νομοθέτης δημιουργεί μια ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για τον βεβαρημένο με την καταβολή φόρου κληρονομιάς φορολογούμενο. Ειδικότερα, εν συγκρίσει με την κλασική μέθοδο φορολόγησης των χρηματικών παροχών στην κλίμακα του άρθρου 29, με τον υπολογισμό της αξίας βάσει της ηλικίας του τετιμημένου με ισόβια πρόσοδο (αρ. 14) χορηγείται εν τοις πράγμασι έκπτωση στον τελικώς οφειλόμενο φόρο σε περίπτωση που ο τετιμημένος ζήσει για περισσότερο χρόνο από αυτόν βάσει του οποίου υπολογίζεται η αξία της παροχής και ο αναλογούν φόρος δυνάμει του εν λόγω άρθρου καθότι το ποσό φορολογείται εφάπαξ και αυτοτελώς. Επί παραδείγματι, εάν η τετιμημένη ανήλικη Ελένη-Ροδάνθη Καρακαντά, γεννηθείσα το 2008, δεν είχε υπερβεί το 20^ο έτος της ηλικίας της κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης, όπως στην οικεία περίπτωση, ο φόρος που αναλογεί στην κληροδοσία θα υπολογιστεί στο 18πλάσιο της παροχής. Τούτου συνεπάγεται ότι, εάν η τετιμημένη ζήσει πάνω από 18 έτη, ήτοι στην περίπτωση μας μέχρι τα 29 της έτη, και συνεχίσει να λαμβάνει τη μηνιαία πρόσοδο ισοβίως, τα ποσά που θα λαμβάνει θα είναι απαλλαγμένα από κάθε φόρο, ήτοι θα προκύπτει ωφέλεια ποσού 40% (φόρος Γ' κατηγορίας) επί της μηνιαίας προσόδου. Στην αντίθετη περίπτωση, ήτοι εάν ο υπολογισμός του οικείου φόρου επί της ισόβειας παροχής δεν λαμβάνει χώρα με το άρθρο 14 του ν.2961/2001, όπως στην εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, τότε η τετιμημένη (ή αυτός ο οποίος θα βαρύνεται με τον οικείο φόρο) μετά τα 18 έτη θα είναι υπόχρεη με φόρο ποσοστού 40% για κάθε ποσό που θα λαμβάνει μηνιαίως εκ

της ισόβιας προσόδου βάσει της οικείας κλίμακας για τη Γ' κατηγορία του άρθρου 29 του ν.2961/2001. Εν προκειμένω ο φόρος των τετιμημένων δεν βαρύνει τους ίδιους αλλά την κληρονομιάς περιουσία των συμπαραστατούμενων θυγατέρων της διαθέτιδος. Η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας παρότι έχει λάβει γνώση του σύνολου των δεδομένων της υπόθεσης, ήτοι ότι τα δηλωθέντα ποσά στα οποία επικαλούνται ο Κωνσταντίνος και η Ελένη-Ροδάνθη Καρακαντά αποτελούν ισόβιες παροχές κατά τα αναγραφόμενα και στην οικεία δήλωση φόρου, δεν ελήφθη υπόψη το άρθρο 14 για τον υπολογισμό του οικείου φόρου. Κατά ευθεία παράβαση της αρχής της νομιμότητας, η Δ.Ο.Υ. προβαίνει κατά την κρίση της σε επιλογή της εφαρμοστέας, μη ευνοϊκής μεθόδου εξεύρεσης και προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για τον καταλογισμό του φόρου από την οικεία δήλωση φόρου κληρονομιάς των αιτούντων. Από την παράτυπη μη εφαρμογή του άρθρου 14 του ν.2961/2001 ζημιώνεται άμεσα και άνευ ετέρου η κληρονομιάς περιουσία των βεβαρημένων προς καταβολή του φόρου κληρονομιάς της αποβιωσάσης διαθέτιδος.

- Υπολογισμός φόρου επί λανθασμένου δηλωτέου ποσού. Ειδικότερα, στην υπ' αριθ./2021 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς αναφέρει ότι η θα λαμβάνει μηνιαία βοήθεια ποσού 2.000,00 ευρώ, ήτοι για τους μήνες Απρίλιο και Μάιο 2021 ποσό ευρώ 4.000,00 (2.000 Χ2). Παρά ταύτα, η φορολογική δίοικηση κατά τους οικείους υπολογισμούς της δεν λαμβάνει υπόψη το πραγματικό δηλωτέο ποσό των 4.000,00 ευρώ αλλά το ποσό των 2.000,00 ευρώ, παραλλάσσοντας την υποβληθείσα δήλωση και τροποποιώντας αντιστοίχως τόσο την απαίτηση της, όσο και τον προκύπτοντα φόρο που οφείλεται στο Κράτος.

Τέλος, αιτείται να κληθεί σε ακρόαση προκειμένου να παράσχει όλες τις απαραίτητες διευκρινήσεις και να εκθέσει τις απόψεις του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου: «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2961/2001: «

Αξία παροχών

1. Η αξία των παροχών υπολογίζεται:

α) Για τις διηνεκείς, στο 20πλάσιο της ετήσιας παροχής,

β) για τις ορισμένου χρόνου, σε πολλαπλάσιο της ετήσιας παροχής, ανάλογα με τα έτη διάρκειας αυτής, το οποίο δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να υπερβεί το 18πλάσιο της ετήσιας παροχής,

γ) για τις ισόβιες και τις αόριστου χρόνου, στο 18πλάσιο της ετήσιας παροχής, αν εκείνος υπέρ του οποίου συνιστάται η παροχή δεν έχει υπερβεί το εικοστό έτος της ηλικίας του,

στο 16πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στο 14πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στο 12πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στο 9πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στο 6πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στο 3πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 2πλάσιο, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

2. Όταν η ισόβια παροχή ορίζεται αδιαίρετη υπέρ περισσοτέρων και εξαρτάται από τη ζωή τους, για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής λαμβάνεται υπόψη η ηλικία του μεγαλύτερου, όταν η παροχή παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους, και του νεότερου, όταν η παροχή παύει με το θάνατο και του τελευταίου. Το ποσό αυτό της παροχής, όταν αυτή παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους κατανέμεται εξίσου μεταξύ τους. Όταν η παροχή παύει με το θάνατο και του τελευταίου, το ποσό μερίζεται σε μέρη ανάλογα των αριθμών οι οποίοι εκφράζουν το πολλαπλάσιο που ορίζεται από την περίπτωση γ` της προηγούμενης παραγράφου σε συνάρτηση με την ηλικία καθενός δικαιούχου. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει για κάθε δικαιούχο, ανάλογα με το βαθμό συγγενειάς του με το διαθέτη.

3. Σε ισόβια παροχή που εξαρτάται από τη ζωή τρίτου προσώπου, για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής, λαμβάνεται υπόψη η ηλικία του μεγαλύτερου, μεταξύ αυτού υπέρ του οποίου συνιστάται η παροχή και του τρίτου προσώπου.

....

5. Όταν η παροχή, λόγω θανάτου του δικαιούχου αυτής ή για άλλη αιτία που προβλέπεται από το νόμο και δεν εξαρτάται από τη βούληση των μερών, παύσει μετά πάροδο τόσου χρόνου, ώστε, αν είχε ληφθεί παροχή για τον ορισμένο αυτό χρόνο, θα προέκυπτε αξία αυτής μικρότερη από αυτή που φορολογήθηκε, η αξία που προκύπτει με αυτόν τον τρόπο λογίζεται ως η τελικώς φορολογητέα και γίνεται νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100. Στην περίπτωση αυτή, αν από τη μερίδα του βεβαρημένου έχει εκπέσει για την παροχή ποσό ανώτερο αυτού που προκύπτει λόγω της παύσης, κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο βεβαρημένος υποχρεώνεται σε συμπληρωματική καταβολή φόρου για τη διαφορά αυτή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του 2961/2001, σχετικά με την κατάταξη φορολογουμένων και τις φορολογικές κλίμακες, ορίζονται τα εξής:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`. Στην Α` κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β` κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000,00	-	-	6.000,00	-
66.000,00	20	13.200,00	72.000,00	13.200,00
195.000,00	30	58.500,00	267.000,00	71.700,00
Υπερβάλλον	40			

.....

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α) και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3155/ 1955 (ΦΕΚ 63 Α). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν.2961/2001.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

«Άρθρο 61

Υπόχρεοι σε δήλωση –

1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπός του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.

Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής

δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β)

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, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση. ...

Άρθρο 65

Εκπρόθεσμες δηλώσεις

1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.
2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη.»

Άρθρο 67

Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα:

α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει

β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη.

γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομίας, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ββ) για κινητά, ο τόπος στον οποίο αυτά βρίσκονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και, όταν αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής ή πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του σχετικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου και η αξία που συμφωνήθηκε σε αυτό, γγ) για απαιτήσεις, η χρονολογία και το είδος των τίτλων, τα ονόματα και η κατοικία των οφειλετών και τα οφειλόμενα ποσά για το κεφάλαιο, καθώς και για τους τόκους που οφείλονται μέχρι το θάνατο του κληρονομούμενου. Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

δ) Οι δωρεές εν ζωή και οι γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και κληροδόχους, καθώς και οι προίκες που συστάθηκαν υπέρ αυτών.

ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομίας.

στ) Οι επικαρπίες τις οποίες ασκούσε ο κληρονομούμενος.

ζ) Βεβαίωση αυτού που υποβάλλει τη δήλωση ότι, από όσο γνωρίζει, στη δήλωση περιλαμβάνεται όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία, η οποία περιέρχεται στον υπόχρεο, καθώς και όλες οι δωρεές, γονικές παροχές και προϊόνες που συστάθηκαν προς αυτόν.

η) Ο αριθμός φορολογικού μητρώου του υπόχρεου σε φόρο και του κληρονομούμενου.».

Άρθρο 73

Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

γ) Να ενεργεί με τα όργανά του οποιαδήποτε θεωρεί ενδεδειγμένη έρευνα και επιτόπια εξέταση των πραγμάτων ή έλεγχο, να ελέγχει όλα τα βιβλία και στοιχεία που επιβάλλονται από το νόμο ή τηρούνται προαιρετικά. Αν για την εξέταση ή τον έλεγχο είναι απαραίτητες ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία, να ενεργεί και με άλλα πρόσωπα, τα οποία υποχρεώνονται να παραδίδουν στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ειδική έκθεση, που έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον 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.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ.1119/22.06.2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«.... Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, με το άρθρο 81 § 3&4 του ν.2961/2001:

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθένας χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή, τα αναγκαία για τη διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο

με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναπαιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με την από 06.10.2016 μυστική διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε στις 16.04.2019 (σχετ. το με αριθ./16.04.2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου), η αποβιώσασα στις, αφού ανακάλεσε ρητά την προηγούμενη με αριθ./2014 μυστική διαθήκη που είχε καταθέσει στη συμβολαιογράφο, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διαθήκη της, όρισε κληρονόμους της περιουσίας της τις δύο θυγατέρες της: όπως καθεμιά να λάβει, όσο ζήσει, το μισό από τα περιουσιακά της στοιχεία, και εκτελεστές της διαθήκης της, λόγω της κατάστασης της υγείας αυτών («..... που νοσηλεύονται σε όλη τους την ζωή σε και σύμφωνα με τους θεράποντες ιατρούς είναι και θα παραμείνουν για πάντα πλήρως ανίκανες για οποιαδήποτε συναλλαγή και για να φροντίζουν ακόμη και τον εαυτό τους»), τον του καταστήματος Στους ως άνω εκτελεστές ανέθεσε, μεταξύ άλλων, την υποχρέωση να φροντίσουν για την εξόφληση, με χρήματα της κληρονομιάς, του φόρου κληρονομιάς και κάθε άλλης γενικά επιβάρυνσης ή υποχρέωσης που θα προκύψει προς το Δημόσιο ή προς οποιονδήποτε άλλο, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται με την διαθήκη σε οποιοδήποτε δικαιούχο να περιέλθουν σε αυτόν καθαρά και απαλλαγμένα από οποιοδήποτε φόρο ή επιβάρυνση. Περαιτέρω, με την ανωτέρω διαθήκη κληροδότησε σε καθέναν από τους εκτελεστές της διαθήκης το (εφάπαξ) ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000 ευρώ), όρισε δε, επιπλέον, ότι ο θα λαμβάνει, όσο ζει, ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που προσέφερε, το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ μηνιαίως, και η κόρη αυτού το ποσό των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ μηνιαίως. Δυνάμει της ως άνω διαθήκης, ο υπέβαλαν προς τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την με αρ./03.06.2021 κοινή συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσαν, ο μὲν πρώτος το ποσό των 10.000 ευρώ, στο οποίο ανερχόταν μέχρι και την υποβολή της δήλωσης η μηνιαία βοήθεια των 5.000 ευρώ που δικαιούται να λαμβάνει όσο ζει (2 μήνες X 5.000 ευρώ), η δε δεύτερη το ποσό των 4.000 ευρώ, στο οποίο ανερχόταν μέχρι και την υποβολή της δήλωσης η μηνιαία βοήθεια των 2.000 ευρώ που δικαιούται να λαμβάνει (2 μήνες X 2.000 ευρώ). Εξάλλου, με την διαθήκη αυτή η θανούσα όρισε ότι δεν θα πρέπει να αποκτήσει κανένα δικαίωμα, πρόσβαση ή δυνατότητα ανάμειξης στην κληρονομιά ο πατέρας των θυγατέρων της, του, ούτε οποιοδήποτε γενικά πρόσωπο του οικογενειακού του περιβάλλοντος (τέκνα, σύζυγος, λοιποί συγγενείς), ακόμη και μετά τον θάνατο των θυγατέρων της ή του ίδιου. Ακολούθως, κατόπιν υποβολής της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκε στο όνομα της, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η με αριθ./26.07.2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με ποσό κύριου φόρου κληρονομιάς 400 ευρώ. Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα, με την ιδιότητα του οριστικού δικαστικού συμπαραστάτη των θυγατέρων της αποβιώσασας και κληρονόμων αυτής,, η από 24.09.2021 και με αριθ. πρωτ./01.10.2021 ενδικοφανής προσφυγή. Για την νομιμοποίησή του προς άσκηση αυτής ο προσφεύγων επικαλέστηκε τη διάταξη της ως άνω διαθήκης, σύμφωνα με την οποία τα περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται προς οποιονδήποτε δικιούχο θα περιέρχονται καθαρά και απαλλαγμένα από οποιονδήποτε φόρο ή επιβάρυνση, υποστηρίζοντας ότι το φορολογικό βάρος που προκύπτει από την παραπάνω πράξη βαρύνει την κληρονομιά περιουσία, ήτοι την περιουσία που καταλείπεται από την θανούσα στις θυγατέρες της. Επιπλέον, με την υπό κρίση

ενδικοφανή ισχυρίστηκε ότι το κληρονομικό δικαίωμα των είναι αμφίβολο, αφού με τις 525/2019, 658/2019 και 374/2020 διατάξεις του Ειρηνοδικείου τα αιτήματα των ανωτέρω προς έκδοση κληρονομητηρίου εκ της προαναφερόμενης (από 06.10.2016) διαθήκης της θανούσης απορρίφθηκαν, ενώ η έφεση που ασκήθηκε από τους ίδιους κατά της τελευταίας απορριπτικής διάταξης εκκρεμεί προς συζήτηση. Υποστήριξε, επίσης, ότι έγινε εσφαλμένος υπολογισμός φόρου από την φορολογική αρχή για τις ισόβιες παροχές προς τους ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.2961/2001, και υπολογισμός φόρου επί λανθασμένου δηλωτέου ποσού. Όπως προκύπτει από τις με αριθ./2019 και/2019 διατάξεις του Ειρηνοδικείου, στις 10.05.2019, με το/10.05.2019 πρακτικό του Ειρηνοδικείου δημοσιεύτηκε, μετά από αίτηση της συμβολαιογράφου, η προγενέστερη από 18.02.2014 μυστική διαθήκη της θανούσας, με την οποία όρισε κληρονόμους τις δύο θυγατέρες της, κατά το ήμισυ την καθεμιά, και εκτελεστές της διαθήκης τον, σε καθέναν από τους οποίους κληροδότησε το ποσό των 150.000 ευρώ. Σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά με τις ανωτέρω διατάξεις του Ειρηνοδικείου, η θανούσα με την μεταγενέστερη από 06.10.2016 μυστική διαθήκη της ανακάλεσε την προγενέστερη από 18.02.2014 μυστική διαθήκη, όπως και οποιαδήποτε άλλη διαθήκη της, ωστόσο, κάθε ανάκληση που έγινε χωρίς να τηρηθούν τα οριζόμενα στο άρθρο 1766 του Α.Κ. είναι άκυρη, ακόμη και αν η διαθέτης δήλωσε με την μεταγενέστερη διαθήκη της ότι ανακαλεί την προηγούμενη, αφού τόσο από τη δημοσίευση της από 18.02.2014 διαθήκης, η οποία βρισκόταν κατά το χρόνο δημοσίευσής της στα χέρια του συμβολαιογράφου, όσο και από την επισκόπηση του φακέλου δικογραφίας, δεν προέκυψε ότι η διαθέτης ανέλαβε προσωπικά η ίδια από τη συμβολαιογράφο, κατόπιν αιτήματός της προς αυτήν, το έγγραφο της ως άνω προγενέστερης μυστικής διαθήκης, ούτε, άλλωστε, προσκομίστηκε οποιαδήποτε πράξη απόδοσης της διαθήκης που είχε συντάξει η συμβολαιογράφος αυτή κάτω από την πράξη κατάρτισης της μυστικής διαθήκης, η οποία να φέρει την υπογραφή της διαθέτιδος και των συμπραττόντων προσώπων, ώστε να προκύπτει και η ικανότητα αυτής προς ανάκληση. Εξάλλου, κατά την παρ. 1 του ως άνω άρθρου 1766 του Α.Κ., η μυστική διαθήκη θεωρείται ότι έχει ανακληθεί, αν ο διαθέτης αναλάβει από την συμβολαιογράφο το έγγραφο που περιέχει την τελευταία του βούληση, ενώ κατά την παρ. 2 αυτού, η απόδοση του εγγράφου, την οποία ο διαθέτης μπορεί να ζητήσει οποτεδήποτε, πρέπει να γίνει προσωπικά σε αυτόν. Ενόψει τούτων, με τις παραπάνω διατάξεις του Ειρηνοδικείου απορρίφθηκαν τα αιτήματα των για έκδοση κληρονομητηρίου δυνάμει της από 06.10.2016 μυστικής διαθήκης της Εξάλλου, κατά της 374/2020 διάταξης του Ειρηνοδικείου με την οποία επίσης απορρίφθηκε, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 1766 του Α.Κ., το αίτημα των ανωτέρω προς έκδοση κληρονομητηρίου δυνάμει της ως άνω διαθήκης, ασκήθηκε από τους ίδιους έφεση (με αρ. κατ./2020), η συζήτηση της οποίας ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου όπως προκύπτει από το ευρισκόμενο στο φάκελο της δικογραφίας με αρ./23.12.2020 πιστοποιητικό της γραμματέως του εν λόγω δικαστηρίου, προσδιορίστηκε για την δικάσιμο της 02.02.2024. Τέλος, μεταξύ των στοιχείων της υπόθεσης περιλαμβάνεται το/05.04.2021 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών με το οποίο, κατόπιν σχετικής συζήτησης του προσφεύγοντος, παραγγέλθηκε η χορήγηση σε αυτόν, των πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ή από οποιαδήποτε άλλη Δ.Ο.Υ. και αφορούν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς της και την θυγατέρα αυτού, αφού έγινε δεκτό ότι δεν υπάρχει φορολογικό απόρρητο. Με την αριθ./17.01.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η ως άνω

ενδικοφανή προσφυγή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, με την αιτιολογία ότι δεν νομιμοποιείται κατ' άρθρο 64 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ. να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή για πράξη εκδοθείσα στο όνομα της, καθόσον δεν έχει ιδία φορολογική υποχρέωση για καταβολή του φόρου. Κατά της ως άνω απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου την με χρονολογία κατάθεσης 03.03.2022 (.....) δικαστική προσφυγή με την οποία ζητούσε την ακύρωσή της για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτή.

Επειδή, επί της ανωτέρω δικαστικής προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό Α /2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), με την οποία κρίθηκε ότι «....., ο προσφεύγων, ως οριστικός δικαστικός συμπαραστάτης των θυγατέρων της θανούσας και κληρονόμων αυτής, έχει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων (άρθρο 64 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ. και άρθρο 2 παρ. 4 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διευθυντή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον προς άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς. Συνεπώς, μη νομίμως με την προσβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη η ασκηθείσα κατά της πράξης αυτής ενδικοφανή προσφυγή του με την αιτιολογία της μη ύπαρξης ιδίας φορολογικής υποχρέωσης. Υπό την εσφαλμένη δε αυτή παραδοχή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατέστη αλυσιτελής η εξέταση από το εν λόγω όργανο των νομικών και πραγματικών ζητημάτων που είχε εγείρει ο προσφεύγων δια της ενδικοφανούς προσφυγής. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο κρίνει, κατ' αποδοχή του σχετικού ισχυρισμού του προσφεύγοντος, ότι ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών όφειλε να επιληφθεί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και να εξετάσει τους λόγους του συγκεκριμένου ενδικοφανούς μέσου, που απέρριψε μη νομίμως με την ανωτέρω αιτιολογία.» (σελ. 11-12). Περαιτέρω έγινε δεκτή η υπό κρίση δικαστική προσφυγή, ακυρώθηκε η με αριθ. /17.01.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. /24.09.2021 ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από την κληρονόμο της με αριθ. /2021 κοινής συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και στο πλαίσιο της δηλωθείσας από την πλευρά της φορολογητέας ύλης και των σχετικών στοιχείων που συνπέρασε η ανωτέρω κληρονόμος, εκκαθαρίστηκε από την φορολογική αρχή η δηλωθείσα κληρονομιαία αξία.

Επειδή ο προσφεύγων και ενώ δεν εμφανίζεται ως υπόχρεος στην ανωτέρω δήλωση, ζήτησε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ως άνω πράξης που εκδόθηκε κατόπιν της ανωτέρω δήλωσης. Με την ανωτέρω Δικαστική Απόφαση κρίθηκε ότι ο προσφεύγων νομιμοποιείται να ασκήσει την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την ακύρωση άλλως τροποποίηση αυτής. Ο προσφεύγων ως τρίτο πρόσωπο, το οποίο δεν έχει υποβάλει την σχετική δήλωση και δεν έχει υποχρέωση υποβολής αυτής, στην προκειμένη περίπτωση προβάλλει αφενός τον λόγο ότι υφίσταται δικαστική αμφισβήτηση του κληρονομικού δικαιώματος των, και αφετέρου ως προς την δηλωθείσα κληρονομιαία περιουσία ως προς τις παροχές που αυτοί λαμβάνουν και τον προσδιορισμό του φόρου

κληρονομιάς, επικαλείται την εφάπαξ και συνολική φορολόγησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.2961/2001.

Ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σχετικά με το κληρονομικό δικαίωμα, σημειώνεται ότι δεν επηρεάζουν την υποβολή από μέρους των ανωτέρω προσώπων (.....) της υπό κρίση δήλωσης φόρου κληρονομιάς καθώς η υποχρέωση δήλωσης ανακύπτει από την δημοσιευθείσα με αριθ./16.04.2019 μυστική διαθήκη, η τυχόν ανατροπή του κληρονομικού τους δικαιώματος, υπό την ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, δύναται να οδηγήσει σε νέα εκκαθάριση των φορολογικών τους υποχρεώσεων κατά τις κείμενες διατάξεις του νόμου και σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ΚΦΔ περί υποβολής σχετικής τροποποιητικής δήλωσης, αφετέρου ως προς τα προβαλλόμενα ως προς την αξία της δηλωθείσας κληρονομιάς περιουσίας, δεδομένου ότι πρόκειται για πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η τυχόν μεταβολή (αυξητική) της κληρονομιάς περιουσίας λόγω ανακριβούς υποβολής της δηλωθείσας από την πλευρά των ανωτέρω προσώπων κληρονομιάς περιουσίας σε σχέση με τα πραγματικά δεδομένα και στοιχεία της υπόθεσης, τις εφαρμοσθείσες διατάξεις ν.2961/2001 και η τυχόν επιβολή πρόσθετης επιβάρυνσης φόρων, δύναται να πραγματοποιηθεί από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της εξελεγκτικής του αρμοδιότητας διενεργώντας σχετικό έλεγχο αυτής (της δήλωσης) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και του ΚΦΔ με την έκδοση σχετικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, με την ιδιότητα του οριστικού δικαστικού συμπαραστάτη των: α) οι οποίες νοσηλεύονται στην» που εδρεύει στην οδός, και την επικύρωση της με αριθ./26.07.2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας που εκδόθηκε στο όνομα της, με ΑΦΜ, με χρονολογία φορολογίας την 19.01.2019.

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

Κύριος φόρος κληρονομιάς

400,00 ευρώ

(Ως η με αριθ./26.07.2021 Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.