



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1078

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 23.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, κατοίκου ... Μυκόνου, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, κατοίκου ... Μυκόνου, ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου2012), ΑΦΜ ..., Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, κατοίκου εν ζωή ...Μυκόνου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ. .../25.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμ.

φακέλου .../2012, αριθμ. δήλωσης .../2014, .../2020, .../2022, Δ.Ο.Υ. Μυκόνου), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 25.11.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

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 23.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ..., με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../25.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμ. φακέλου .../2012, αριθμ. δήλωσης .../2014, .../2020, .../2022, Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) επιβλήθηκε σε βάρος του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 78.029,29 €, πλέον 39.014,65 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας υπ' αριθμ. .../2014 (Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) οικείας δήλωσης ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 117.043,94 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάση της από 25.11.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για τον ..., ΑΦΜ ..., η αξία της κληρονομιάς περιουσίας (κατά το μέρος που αφορά σε αυτόν) αφενός με την **αφαίρεση** από το παθητικό της κληρονομιάς δηλωθέντος ποσού συνολικού ύψους 615.064,81 € και **αφετέρου με α)** τον **προσδιορισμό** της αξίας των υπ' αριθμ. 1, 2 και 4 αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου κληρονομιάων δικαιωμάτων επί των σχετικών ακινήτων από 1.571.145,09 € σε 1.703.586,99 € (διαφορά 132.441,90 €) και **β)** τον **προσδιορισμό** της αξίας των επίπλων και σκευών της κληρονομιάς από 24.000,00 € σε 56.786,23 € (διαφορά 32.786,23 €).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης και την επιστροφή εντόκως, από την καταβολή του, άλλως από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της πράξης αυτής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου.
- 2) Αβάσιμος ο περιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς.

- 3) Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου – Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου – Ο έλεγχος δεν ανταποκρίνεται στο βάρος ανταπόδειξης και του αποστερεί το νόμιμο δικαίωμά του να αμυνθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια («Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2012 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου): *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2012 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«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. 10 εδ. α' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την-2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και*

προστίμου, προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, προβάλλει, επικαλούμενος την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι εν προκειμένω θα πρέπει να θεωρηθεί ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή επί τη βάση των ακόλουθων λόγων:

α) Η διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ θα πρέπει να κριθεί ότι δε συμβιβάζεται με τα κριθέντα με την απόφαση αυτή του Συμβουλίου της Επικρατείας και να θεωρηθεί αντισυνταγματική.

β) Από τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 29 ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία για τις δηλώσεις ΦΚληρ που υποβάλλονται από 01.01.2015 η παραγραφή είναι καταρχήν 5ετής, συνάγεται ότι ο νομοθέτης ήδη πολύ πριν από την έκδοση της ως άνω δικαστικής απόφασης και στο πλαίσιο εξορθολογισμού των προθεσμιών παραγραφής όρισε ως κανόνα την 5ετία και για το αντικείμενο του ΦΚληρ.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 70 παρ. 22 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024)), οι ρυθμίσεις του ΚΦΔ (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων, με τις οποίες καθορίστηκε 5ετής προθεσμία («παραγραφή»), εντός της οποίας μπορεί το Δημόσιο να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη επιβολής («προσδιορισμού») ΦΚληρ) άρχισαν να ισχύουν (και) στο πεδίο της φορολογίας κληρονομιών κατ' εξαίρεση από 01.01.2015 (και όχι από 01.01.2014, όπως είναι ο κανόνας για τις λοιπές φορολογίες).

β) Ούτε η εξαιρετική αυτή πρόβλεψη ούτε η εξαιτίας αυτής ισχύουσα εν προκειμένω ρύθμιση της διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ περί 10ετούς παραγραφής (λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας της ως άνω υπ' αριθμ. .../2014 αρχικής δήλωσης ΦΚληρ) έχουν κριθεί, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, αντίθετες με οποιαδήποτε συνταγματική διάταξη από το Συμβούλιο της Επικρατείας (πρβλ. υπ' αριθμ. 1452/2024 (5μ., σκέψη 9) και 1697/2022 (5μ., σκέψεις 8 και 9) αποφάσεις του Δικαστηρίου).

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

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1, 2, 3 και 5 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την-....-2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται: Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του

κληρονομούμενου που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο, το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου, γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος. Β) [...]. Δ) Τα χρέη από νοσήλεια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού. 2. Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτουν. 3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5. 4. [...]. 5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτουν, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) οι φωτογραφικές [...] αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου,

στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους, ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-.....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα:

α) Την από 07.11.2024 αίτηση («υπεύθυνη δήλωση») της, ΑΦΜ ..., που φέρεται να απευθύνεται προς την ... και στην οποία αναφέρεται ότι: «Παρακαλώ όπως μας αποστείλετε την συνολική δανειακή οφειλή που είχε ο συμβαλλόμενος με την ... Τράπεζα ...με ΑΦΜ ... κατά την στιγμή της αποβίωσής του .../.../2012, γιατί είναι απαραίτητη λόγω φορολογικού ελέγχου».

β) Το από 19.12.2024 έγγραφο της ... με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΦΕΙΛΩΝ» και υπογραφή «Για τη ..., ..», που φέρεται να απευθύνεται στη ...και στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση αιτήματός σας, σας γνωστοποιούμε ότι το υπόλοιπο των οφειλών σας προς την ..., όπως προκύπτουν από το μηχανογραφικό μας σύστημα είναι ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΦΕΙΛΩΝ

ΑΡ. ΣΥΜΒΑΣΗΣ:	...
ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ:	...
Τρέχον Συμβατικό Επιτόκιο:	0,0000 % (πλέον Εισφοράς Ν.128/75 0,00%)
Επιτόκιο Υπερμερίας:	0,0000 % (πλέον του συμβατικού επιτοκίου)

[...].

Νόμισμα	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΟΚΟΙ επί Ενήμερου & Ληξ/μου Κεφαλαίου (συμπ. οι αναλογούντες δεδουλευμένοι τόκοι)	ΕΞΟΔΑ	ΠΟΣΟ ΙΔΙΑΙΤΕΡΗΣ ΛΟΓ/ΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ*	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
EUR	0,00	26.844,42	0,00	0,00	26.844,42	19/12/2024

*Ανάλυση Ληξιπρόθεσμων Οφειλών

Συνολικό Ποσό Ληξιπρόθεσμων Οφειλών την 19/12/2024 EUR 26.844,42

(Ληξ. Κεφάλαιο: EUR 0,00, Ληξ. Τόκοι: EUR 26.844,42,
Τόκοι Υπερημερίας: EUR 0,00, Ληξ. Έξοδα: EUR 0,00

Η πλην των ανωτέρω αναφερομένων, επιφυλάσσεται για οποιαδήποτε χρέωση ή τυχόν έξοδα που δεν έχουν καταλογιστεί στον υφιστάμενο λογαριασμό σας, καθώς και για κάθε άλλη απαίτηση που δεν έχει συμπεριληφθεί στην παρούσα αναλυτική κατάσταση.

Η είναι νομίμως αδειοδοτηθείσα από την Τράπεζα της Ελλάδος εταιρεία Διαχείρισης Πιστώσεων (ΕΠΑΘ της ΤτΕ .../28.06.2024), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 5-15 & 115 του Ν. 5072/2023, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και της Πράξης .../30.01.2024 της Εκτελ. Επιτρ. της ΤτΕ. Δυνάμει σχετικής Σύμβασης Διαχ/σης, η με έδρα το/τη ..., έχει διορίσει τη ... ως εταιρεία Διαχ/σης των Πιστώσεων που της μεταβιβάστηκαν από την».

γ) Το από 19.12.2024 έγγραφο της ... με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΦΕΙΛΩΝ» και υπογραφή «Για τη», που φέρεται να απευθύνεται στη ... και στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση αιτήματός σας, σας γνωστοποιούμε ότι το υπόλοιπο των οφειλών σας προς την, όπως προκύπτουν από το μηχανογραφικό μας σύστημα είναι ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΦΕΙΛΩΝ

ΑΡ. ΣΥΜΒΑΣΗΣ: ...
ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ: ...
Τρέχον Συμβατικό Επιτόκιο: 0,0000 % (πλέον Εισφοράς Ν.128/75 0,60%)
Επιτόκιο Υπερημερίας: 2,5000 % (πλέον του συμβατικού επιτοκίου)

[...].

Νόμισμα	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΟΚΟΙ επί Ενήμερου & Ληξ/μου Κεφαλαίου (συμπ. οι αναλογούντες δεδουλευμένοι τόκοι)	ΕΞΟΔΑ	ΠΟΣΟ ΙΔΙΑΙΤΕΡΗΣ ΛΟΓ/ΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ*	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
EUR	0,00	41.807,26	0,00	0,00	41.807,26	19/12/2024

*Ανάλυση Ληξιπρόθεσμων Οφειλών

Συνολικό Ποσό Ληξιπρόθεσμων Οφειλών την 19/12/2024 EUR 41.807,26
(Ληξ. Κεφάλαιο: EUR 0,00, Ληξ. Τόκοι: EUR 41.807,26,
Τόκοι Υπερημερίας: EUR 0,00, Ληξ. Έξοδα: EUR 0,00

Η πλην των ανωτέρω αναφερομένων, επιφυλάσσεται για οποιαδήποτε χρέωση ή τυχόν έξοδα που δεν έχουν καταλογιστεί στον υφιστάμενο λογαριασμό σας, καθώς και για κάθε άλλη απαίτηση που δεν έχει συμπεριληφθεί στην παρούσα αναλυτική κατάσταση.

Η είναι νομίμως αδειοδοτηθείσα από την εταιρεία Διαχείρισης Πιστώσεων (ΕΠΑΘ της ΤτΕ .../28.06.2024), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 5-15 & 115 του Ν. 5072/2023, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και της Πράξης .../30.01.2024 της Εκτελ. Επιτρ. της ΤτΕ. Δυνάμει σχετικής Σύμβασης Διαχ/σης, η με έδρα το/τη ..., έχει διορίσει τη ... ως εταιρεία Διαχ/σης των Πιστώσεων που της μεταβιβάστηκαν από την».

δ) Το από 19.12.2024 έγγραφο της ... με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΦΕΙΛΩΝ» και υπογραφή «Για τη ...,», που φέρεται να απευθύνεται στη ... και στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση αιτήματός σας, σας γνωστοποιούμε ότι το υπόλοιπο των οφειλών σας προς την, όπως προκύπτουν από το μηχανογραφικό μας σύστημα είναι ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΦΕΙΛΩΝ

ΑΡ. ΣΥΜΒΑΣΗΣ:	...
ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ:	...
Τρέχον Συμβατικό Επιτόκιο:	6,3780 % (πλέον Εισφοράς Ν.128/75 0,60%)
Επιτόκιο Υπερμερείας:	2,5000 % (πλέον του συμβατικού επιτοκίου)

[...].

Νόμισμα	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΟΚΟΙ επί Ενήμερου & Ληξ/μου Κεφαλαίου (συμπ. οι αναλογούντες δεδουλευμένοι τόκοι)	ΕΞΟΔΑ	ΠΟΣΟ ΙΔΙΑΙΤΕΡΗΣ ΛΟΓ/ΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ*	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
EUR	184.529,54	136.007,29	1.881,91	0,00	322.418,74	19/12/2024

*Ανάλυση Ληξιπρόθεσμων Οφειλών

Συνολικό Ποσό Ληξιπρόθεσμων Οφειλών την 19/12/2024 EUR 322.418,74

(Ληξ. Κεφάλαιο: EUR 184.529,54, Ληξ. Τόκοι: EUR 136.007,29,

Τόκοι Υπερμερείας: EUR 71.740,67, Ληξ. Έξοδα: EUR 1.881,91

Η ... Company πλην των ανωτέρω αναφερομένων, επιφυλάσσεται για οποιαδήποτε χρέωση ή τυχόν έξοδα που δεν έχουν καταλογιστεί στον υφιστάμενο λογαριασμό σας, καθώς και για κάθε άλλη απαίτηση που δεν έχει συμπεριληφθεί στην παρούσα αναλυτική κατάσταση.

Η είναι νομίμως αδειοδοτηθείσα από την εταιρεία Διαχείρισης Πιστώσεων (ΕΠΑΘ της ΤτΕ .../28.06.2024), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 5-15 & 115 του Ν. 5072/2023, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και της Πράξης .../30.01.2024 της Εκτελ. Επιτρ. της ΤτΕ. Δυνάμει σχετικής Σύμβασης Διαχ/σης, η με έδρα το/τη ..., έχει διορίσει τη ... ως εταιρεία Διαχ/σης των Πιστώσεων που της μεταβιβάστηκαν από την».

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-.....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, προβάλλει, επικαλούμενος τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 21 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, ότι:

α) Εν προκειμένω οι οφειλές που συμπεριλήφθηκαν στην δήλωση ΦΚληρ αποδεικνύονται κατά τρόπο αναμφισβήτητο από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν κατά την υποβολή της.

Δυστυχώς, ωστόσο, λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος από την υποβολή της δήλωσης αυτής (10 έτη) δεν έχει στο αρχείο του τα έγγραφα που είχαν συνυποβληθεί μ' αυτήν ούτε αυτά μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου, προκειμένου να μπορεί να τα αντικρούσει.

β) Εν πάση περιπτώσει ορθώς συμπεριλήφθηκαν τα ποσά αυτά (57.221,96 €, 6.633,58 €, 171.186,86 €, 11.715,05 €, 34.022,93 €, 6.255,20 €, 17.220,96 €, 32.136,62 €, 81.658,61 € και 197.013,04 €), καθώς αφορούν βέβαιες και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις.

Συγκεκριμένα, ως προς την εγγύηση έχει κριθεί (ΑΠ 1781/2002) ότι η ευθύνη του εγγυητή ως προς το κατάλοιπο αυτού μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του, οι οποίοι ευθύνονται με το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας τους. Επιπλέον, στην περίπτωση της αλληλεγγύως και εις ολόκληρον οφειλής ο κάθε οφειλέτης ενέχεται για το σύνολο του ποσού.

Εξάλλου, με την υπ' αριθμ. .../7.11.2024 αίτησή του προς τη ... ζήτησε να του χορηγηθούν στοιχεία για τις εκεί υπάρχουσες οφειλές, επισυνάπτει δε τις βεβαιώσεις που έλαβε.

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

α) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 21 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την-2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), το βάρος απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση προς έκπτωση ενός χρέους του κληρονομούμενου από την αξία (ενεργητικό) της κληρονομιάς περιουσίας το φέρει ο κληρονόμος, αφού η τυχόν ύπαρξη ενός τέτοιου χρέους τον ωφελεί και συνεπώς, δεδομένου ότι την επικαλείται, αυτός φέρει και το βάρος να την αποδείξει.

β) Ο προσφεύγων (με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) επικαλείται την ύπαρξη κατά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου βέβαιων και εκκαθαρισμένων χρεών του τελευταίου (αυτά που δηλώθηκαν με την ως άνω υπ' αριθμ. .../2014 (Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) αρχική δήλωση ΦΚληρ), ωστόσο προς απόδειξη της ύπαρξης τους:

- (i) δεν προσκομίζει δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομούμενου (σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' στ. (α) Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ),
- (ii) δεν ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εμπορικά χρέη του τελευταίου, γι' αυτό και δεν προσκομίζει εμπορικά βιβλία δικά του ή των δανειστών του (σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' στ. (γ) Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ),
- (iii) συνυπέβαλε με την προαναφερθείσα δήλωση ΦΚληρ φωτοαντίγραφα δέκα (10) ιδιωτικών εγγράφων (είναι αυτά που αναφέρονται στις σελ. 26-27 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 25.11.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου), τα οποία όμως δε φέρουν βέβαιη χρονολογία και μάλιστα προγενέστερη της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομούμενου (σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' στ. (β) Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ), ενώ εξάλλου από αυτά δεν προκύπτει καν ο συντάκτης τους, οι δε αποτυπωθείσες στα εννέα (9) από αυτά οφειλές φέρονται ως υφιστάμενες («ημερομηνία αναφοράς») κατά την 24.1.2013, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη του θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (στο 10^ο έγγραφο δεν αναγράφεται καμιά ημερομηνία), με αποτέλεσμα να μην μπορούν να θεωρηθούν επαρκή προς τεκμηρίωση με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) των επικαλούμενων χρεών,
- (iv) προσκόμισε σε απάντηση στην υπ' αριθμ. πρωτ. .../5.9.2024 γνωστοποίηση-πρόσκληση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου τα ακόλουθα έγγραφα:

Την υπ' αριθμ. .../19.3.2012 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου

Την υπ' αριθμ. .../19.3.2012 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου

Την υπ' αριθμ. ...ΔΠ/30.3.2011 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου

Την υπ' αριθμ. ...ΔΠ/30.3.2011 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου

Την υπ' αριθμ. ...ΔΠ/30.3.2011 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου

Την υπ' αριθμ. ...ΔΠ/30.3.2011 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου

Την υπ' αριθμ. ...ΔΠ/17.7.2012 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου

Το από 27.5.2011 έγγραφο της Τράπεζας ...

Ωστόσο, τα έγγραφα αυτά είναι προγενέστερα της ημερομηνίας θανάτου του κληρονομούμενου, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) αν οι αναφερόμενες σε αυτά οφειλές εξακολουθούσαν να υφίστανται, κατά το αποτυπωθέν στο σώμα τους ύψος, και κατά την ημερομηνία θανάτου του ή μήπως τυχόν από τις ημερομηνίες έκδοσής τους και μέχρι την ημερομηνία θανάτου του εξοφλήθηκαν εν μέρει ή και εν όλω και εν πάση περιπτώσει να μην προκύπτει με ασφάλεια το ύψος καθεμιάς από αυτές κατά την ημερομηνία θανάτου του· και:

- (v) προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του τα προαναφερθέντα [υπό (α)-(δ)] τέσσερα (4) έγγραφα (υπεύθυνη δήλωση της ..., ΑΦΜ ..., και τρία (3) έγγραφα της ...), ωστόσο στα έγγραφα αυτά δεν αναφέρεται ως οφειλέτης ο ως άνω κληρονομούμενος, αλλά άλλο φυσικό πρόσωπο (...), ενώ παράλληλα οι αποτυπωθείσες σε αυτά οφειλές αφενός φέρονται ως υφιστάμενες («ημερομηνία αναφοράς») κατά την 19.12.2024, αφετέρου δεν είναι εφικτό να συσχετιστούν, κατά τα ουσιώδη στοιχεία τους, κατά κανένα τρόπο με τις αποτυπωθείσες στα έγγραφα που συνυποβλήθηκαν, κατά τα προεκτεθέντα, με την προαναφερθείσα δήλωση ΦΚληρ.

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

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«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 27 παρ. 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. [...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β' ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): *«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 38 εδ. β' περ. ζ' ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): «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 τις διατάξεις του άρθρου 5 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας («ΚΔΔσίας», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2690/1999), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (25.11.2024): «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του, η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. [...]. 4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται : α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. [...]. 5. [...]. 6. Η χρονική προθεσμία για τη χορήγηση εγγράφων κατά τις παραγράφους 1 και 2 ή την αιτιολογημένη απόρριψη της σχετικής αίτησης του πολίτη είναι είκοσι (20) ημέρες.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου ----2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, προβάλλει ότι η συμπεροβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 25.11.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου τυγχάνει μη νόμιμη, άλλως πλημμελής, ως προς τα ευρήματα του ελέγχου και ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων, ειδικότερα δε ότι:

α) Ο έλεγχος δε μνημονεύει με τρόπο σαφή, ακριβή και διάφανο ποια είναι τα έγγραφα, τη γνησιότητα και την εγκυρότητα των οποίων αμφισβητεί, παρά αρκείται σε αόριστες διατυπώσεις αναφέροντας:

«εννέα σελίδες εντύπων με τίτλο «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» και μία κομμένη σελίδα εντύπου με τίτλο «ΕΡΩΤΗΣΗ ΟΦΕΙΛΗΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ». Στα έγγραφα αυτά αναγράφονται τα ποσά που ο κληρονόμος επικαλείται ως παθητικό. Όμως διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω έγγραφα δεν φέρουν ονοματεπώνυμο συντάκτη, ούτε υπογραφή και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ποιος είναι ο συντάκτης αυτών [...]. ...σε κάποιες περιπτώσεις επικαλούμενων δανειακών απαιτήσεων τραπεζών ο κληρονομούμενος φέρεται ως εγγυητής και άρα υφίσταται χρέος υπό αίρεση, το οποίο θεωρείται ότι εκπίπτει από το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, ήτοι καταβολής του, γιατί από αυτή γεννάται η αντίστοιχη αξίωση του καταβάλλοντος κατά του πρωτοφειλέτη ή των τυχόν λοιπών συνεγγυητών, και όχι χρέος βεβαιωμένο και εκκαθαρισμένο, και β) σε άλλες περιπτώσεις ο κληρονομούμενος φέρεται ως συνοφειλέτης με έτερο πρόσωπο, δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές εφόσον υπήρχαν τα νόμιμα δικαιολογητικά ως παθητικό θα αναγνωριζόταν το 50% εκ των οφειλών, καθώς για το υπόλοιπο 50% της οφειλής,

ακόμα κι αν κληθεί ο κληρονόμος να το καταβάλλει προς την δανείστρια Τράπεζα, διατηρεί το δικαίωμα αναγωγής κατά των ετέρων συνοφειλετών και επομένως μπορεί να στραφεί εναντίον τους διεκδικώντας την καταβολή προς αυτήν του ποσού που κατέβαλε κατά το ποσοστό που αναλογεί σε κάθε συνοφειλέτη».

Ο έλεγχος αναφέρει αόριστα ότι δεν αποδέχεται τα έγγραφα αυτά, χωρίς να αναφέρει τα στοιχεία ταυτοποίησής τους, ώστε να καθίσταται η κρίση αυτή ελέγξιμη και να μπορεί ο ίδιος να επαληθεύσει αυτούς τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής.

β) Ο έλεγχος δεν καταγράφει με τρόπο σαφή και ειδικό τα στοιχεία των οφειλών που αμφισβητεί, αποστερώντας τη δυνατότητα ελέγχου τόσο από τον ίδιο όσο και από το Δικαστήριο σχετικά με το κατά πόσο η προσβαλλόμενη είναι νόμιμη.

γ) Το χρονικό διάστημα των 10 ετών που έχει παρέλθει από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης καθιστά ιδιαίτερα δυσχερή την ανεύρεση πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να αποδυναμώνεται έως και να αδρανεί το νόμιμο δικαίωμά του να αμυνθεί έναντι της φορολογικής αρχής και να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που του επιρρίπτεται με βάση τους κανόνες περί απόδειξης στους φορολογικούς ελέγχους.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Τα έγγραφα, στα οποία αναφέρεται ο προσφεύγων, είχαν συνυποβληθεί με την ως άνω υπ' αριθμ. .../2014 (Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) αρχική δήλωση ΦΚληρ, άρα καταρχήν υποβλήθηκαν από τον ίδιο και ως εκ τούτου τελούν σε πλήρη γνώση του καθ' όλες τους τις λεπτομέρειες.

Υπό αυτό το πρίσμα, οι σχετικές αναφορές του ελέγχου σ' αυτά, όπως ακριβώς έχουν αποτυπωθεί στην οικεία έκθεση ελέγχου (και συγκεκριμένα στις σελ. 26-27 αυτής), δεν μπορούν να θεωρηθούν πλημμελείς, πολύ δε λιγότερο αόριστες, δεδομένου ότι αφορούν σε έγγραφα απολύτως γνωστά, κατά τεκμήριο, στον προσφεύγοντα και μάλιστα καθ' όλα τα ειδικότερα στοιχεία τους.

Αν τυχόν ο προσφεύγων τα έχει χάσει και, ιδιαίτερα, αν τυχόν δεν τα είχε για οποιοδήποτε λόγο στην κατοχή του είτε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου είτε κατά την κοινοποίηση σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπεροβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 25.11.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου της, είχε το δικαίωμα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 ΚΔΔσίας να ζητήσει από τη Φορολογική Διοίκηση (εν προκειμένω, τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου ή/και τη Δ.Ο.Υ. Σύρου) την πρόσβαση σε αυτά, συμπεριλαμβανομένης και της λήψης φωτοαντιγράφου τους.

β) Ομοίως, από τη στιγμή που ο υπό κρίση έλεγχος δεν αποδέχθηκε το σύνολο των φερόμενων ως δανειακών οφειλών του κληρονομουμένου έναντι τράπεζας/τραπεζών (τις οποίες πάντως έχει αποτυπώσει μία προς μία κατά ποσό στην οικεία έκθεση ελέγχου), για τους λόγους που αναφέρει στην έκθεση ελέγχου, δεν είχε κάποια άλλη υποχρέωση ή έστω βάρος να τις εξειδικεύσει περαιτέρω, δεδομένου ότι αυτές δηλώθηκαν με την ως άνω υπ' αριθμ. .../2014 (Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) αρχική δήλωση ΦΚληρ, άρα καταρχήν δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου τελούν σε πλήρη γνώση του καθ' όλες τους τις λεπτομέρειες.

γ) Όπως ήδη εκτέθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, από την ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 21 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την-2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) συνάγεται ότι το βάρος απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση προς έκπτωση ενός χρέους του κληρονομουμένου από την αξία (ενεργητικό) της κληρονομιάς περιουσίας το φέρει ο κληρονόμος, αφού η τυχόν ύπαρξη ενός τέτοιου χρέους τον ωφελεί και συνεπώς, δεδομένου ότι την επικαλείται, αυτός φέρει και το βάρος να την αποδείξει. Υπό αυτό το πρίσμα, ο προσφεύγων είχε καταρχήν το βάρος να υποβάλει μαζί με την ως άνω υπ' αριθμ. .../2014 (Δ.Ο.Υ. Μυκόνου) αρχική δήλωση ΦΚληρ όλα τα απαραίτητα έγγραφα που θα τεκμηριώναν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τις επικαλούμενες από αυτόν οφειλές του κληρονομουμένου έναντι τράπεζας/τραπεζών που θα έπρεπε να συνυπολογιστούν στο παθητικό της κληρονομιάς, αφαιρετικά από το ενεργητικό της, μεταγενέστερα δε μόνο όσα τυχόν δεν είχε και δεν μπορούσε να έχει στην κατοχή του ή/και δεν τελούσαν σε γνώση του και δεν μπορούσαν να τελούν σε γνώση του.

Ως εκ τούτου, η επίκληση του χρονικού διαστήματος των σχεδόν δέκα (10) ετών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως λόγου που καθιστά ιδιαίτερος δυσχερή την ανεύρεση πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων και έτσι αποδυναμώνει έως και αδρανεί το δικαίωμά του να αμυνθεί έναντι του υπό κρίση ελέγχου και να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που φέρει δε βρίσκει έρεισμα σε καμία νομοθετική διάταξη, δεδομένου μάλιστα ότι ο υπό κρίση έλεγχος δεν επικαλέστηκε, προς απόρριψη των επικαλούμενων οφειλών του κληρονομουμένου, έγγραφα πέραν των συνυποβληθέντων με την εν λόγω δήλωση ΦΚληρ, αλλά απλώς εκτίμησε τα υποβληθέντα έγγραφα, κατά τη σχετική επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

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

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 25.11.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 23.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ..., με την ιδιότητά του ως ασκούντος τη γονική μέριμνα του ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του ... (ημερομηνία θανάτου-....-2012), ΑΦΜ ..., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. .../25.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμ. φακέλου/2012, αριθμ. δήλωσης .../2014, .../2020, .../2022, Δ.Ο.Υ. Μυκόνου).

Η φορολογική υποχρέωση του ..., ΑΦΜ ..., με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του ..., ΑΦΜ ...- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	78.029,29 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	39.014,65 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>117.043,94 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. .../25.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμ. φακέλου .../2012, αριθμ. δήλωσης .../2014, .../2020, .../2022, Δ.Ο.Υ. Μυκόνου))

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α.α.

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.