



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 16-03-16

Αριθμός απόφασης:197

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333253
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανή προσφυγή της [.....] του Γεώργιου, ΑΦΜ[.....], κατοίκου [.....] Θεσσαλονίκης, στην [.....] κατά της υπ' αριθ. [.....] Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. [.....] Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από [.....] εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την υπ αριθμ [.....] δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την οποία δήλωσε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του πατέρα της [.....] (που απεβίωσε στις [.....]) ποσοστό από ένα ακίνητο εμβαδού 58,22τ.μ. στην Θεσσαλονίκη. Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 και εκδόθηκε η υπ αριθμ [.....] Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης που της επιδόθηκε στις 15-10-2015 και σύμφωνα με την οποία της καταλογίστηκε φόρος κληρονομιάς 9.627,52€. Στις 20-10-2015 η προσφεύγουσα, υπέβαλε στο Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης την με αριθμ [.....] 20-10-2015 Έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησης και στις 02-11-2015 υπέβαλε στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την με αριθμ [.....] δήλωση μερικής ανάκλησης της φορολογικής της υποχρέωσης σύμφωνα με την δήλωση αποποίησης. Το με αριθμ [.....] αίτημα της μερικής ανάκλησης της δήλωσης της απορρίφθηκε –για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν- με την υπ αριθμ [.....] ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ–ΑΠΟΡΡΙΠΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία της επιδόθηκε αρμοδίως στις 05-11-2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ αριθμ [.....] αρνητικής απάντησης –απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Ε' Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης

Β) Η ακυρότητα της δήλωσης αποποίησης είναι ζήτημα κρίσης των πολιτικών δικαστηρίων

Α) Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο (βλ. άρθρο 64 Ν.4174/2013-Κ.Φ.Δ), τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ.516-519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην προσβαλλόμενη με αριθμ [...]**ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ –ΑΠΟΡΡΙΠΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ** του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την απορριπτική απόφαση, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της προσβαλλόμενης με την ενδικοφανή προσφυγή πράξης δεν είναι πλημμελής, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Β) Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1847, 1849, 1850, 1854, 1857 και 1859 Α.Κ. συνάγονται τα εξής:

Ο κληρονόμος, είτε καλείται εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου, αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά δια μόνου του θανάτου του κληρονομούμενου, χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ενέργεια εκ μέρους του, ακόμα και χωρίς την γνώση ή την θέληση του. Το δικαίωμα όμως αυτό της αυτοδίκαιης κτήσεως της κληρονομιάς είναι προσωρινό και μετακλητό, γιατί τελεί υπό την εκ του νόμου τιθέμενη διαλυτική αίρεση (condicio Juris) της εμπροθέσμου αποποίησης της κληρονομιάς (ΑΚ1847), δηλαδή δικαιούται ο κληρονόμος να αποποιηθεί κατά βούληση την επαχθείσα σ' αυτόν εκ διαθήκης ή εξ αδιαθέτου κληρονομιά, οπότε η κτήση αναιρείται εξ υπαρχής και θεωρείται ως εάν να μην έγινε ποτέ. Η αποποίηση της κληρονομιάς είναι δήλωση του προσωρινού κληρονόμου ότι αποκρούει, δεν δέχεται την επαχθείσα σ' αυτόν εκ διαθήκης ή εξ αδιαθέτου κληρονομιά. Η αποποίηση συνιστά μονομερή δικαιοπραξία, διαπλαστικού χαρακτήρος, μη απευθυντέα σε τρίτο, υποκείμενη σε συστατικό τύπο, είναι δε ανεπίδεκτη οποιασδήποτε αιρέσεως ή προθεσμίας, χάριν της ασφαλείας των συναλλαγών (ΑΚ1854 εδ. Β). Η δήλωση περί αποποίησης γίνεται ενώπιον του Γραμματέως του Δικαστηρίου της κληρονομιάς εντός προθεσμίας τεσσάρων μηνών, που αρχίζει από τότε που ο κληρονομούμενος έλαβε γνώση της επαγωγής και του λόγου αυτής, ενώ τόσο η αποδοχή όσο και η αποποίηση της κληρονομιάς είναι αμετάκλητη (ΑΚ1857).

Ο κληρονόμος κατά το διαμεσολαβούν χρονικό διάστημα από της επαγωγής μέχρι την αποποίηση μπορεί να ενεργεί επί της κληρονομιάς πράξεις διαχείρισεως, αρκεί αυτές να μην είναι δηλωτικές αποδοχής της κληρονομιάς, ώστε να οδηγούν σε απώλεια του δικαιώματος αποποίησης (ΑΚ1849). Από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας αποποίησης τεκμαίρεται αμαχήτως από τον νόμο (ΑΚ1850εδ.β΄) η αποδοχή της κληρονομιάς.

Επειδή, η αποποίηση είναι άκυρη, εάν είχε προηγηθεί ρητή ή σιωπηρή δήλωση αποδοχής κληρονομιάς (ΑΚ1849). Ρητή αποδοχή υπάρχει, όταν ο προσωρινός κληρονόμος εκφράζει ευθέως -

γραπτά ή προφορικά - τη δήλωσή του να γίνει οριστικός κληρονόμος. Σιωπηρή αποδοχή υπάρχει, όταν η βούληση του προσωρινού κληρονόμου να είναι οριστικός, συνάγεται από τη συμπεριφορά του απέναντι στην κληρονομία, δηλ. από πράξεις ή παραλείψεις του, που καθεαυτές εμπεριέχουν εξωτερίκευση της βούλησής του για ανάμειξή του στην κληρονομία (pro herede) και οριστική αποδοχή της. Επισημαίνεται ότι έχει κριθεί νομολογιακά (τόσο από τα Διοικητικά όσο και από τα Πολιτικά Δικαστήρια) ότι «*τέτοιες πράξεις π.χ. είναι η υποβολή αίτησης για έκδοση κληρονομητηρίου, η άσκηση της περί κλήρου αγωγής, η υποβολή δηλώσεως για επιβολή φόρου κληρονομιάς κ.λ.π.*»,» ενώ άλλες πράξεις, αντιθέτως, δεν εκφράζουν καθεαυτές βούληση αποδοχής, όπως είναι πράξεις απλής διαχείρισεως της κληρονομιάς (ΑΚ1859) ή και διοικήσεως της χάριν του μέλλοντος κληρονόμου (βλ. ΕφΠατρ 968/2004, ΑΠ 725/2014).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ αριθμ [.....] δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την οποία δήλωσε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του πατέρα της [.....] (που απεβίωσε στις [.....]) ποσοστό από ένα ακίνητο εμβαδού 58,22τ.μ. στην Θεσσαλονίκη, ήτοι πράξη δηλωτική αποδοχής της κληρονομιάς εξωτερικεύοντας με αυτόν τον τρόπο την βούληση της να αναμειχθεί με την κληρονομία. Ως εκ τούτου, η βούλησής της να γίνει οριστικός κληρονόμος συνάγεται από τη συμπεριφορά της απέναντι στην κληρονομία και τεκμαίρεται ότι αποδέχθηκε σιωπηρώς την επαχθείσα σε αυτήν κληρονομία. Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 και εκδόθηκε η υπ αριθμ [.....] πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την οποία της καταλογίστηκε φόρος κληρονομιάς 9.627,52€ και της επιδόθηκε στις 15-10-2015. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα, υπέβαλε στο Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης την με αριθμ [.....] Έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησησεως, η οποία –σύμφωνα με όσα έχουν αναλυθεί παραπάνω- είναι άκυρη σύμφωνα με το άρθρο ΑΚ1849 όπως έχει ερμηνευτεί και εξειδικευθεί νομολογιακά, διότι έχει προηγηθεί εκ μέρους της σιωπηρή δήλωση αποδοχής κληρονομιάς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ αριθμ [.....] ενδικοφανούς προσφυγής της [.....] του Γεωργίου με ΑΦΜ[.....] και την επικύρωση της υπ αριθμ [.....] αρνητικής απάντησης –απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Έτος 2015

ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	9627,52 €
ΣΥΝΟΛΟ	9627,52 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Α/Α ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΓΚΑΛΙΝΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).