



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 21.05.2019

Αριθμός Απόφασης: 1639

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./24.01.2019 ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, ΤΚ., κατά της από 27.12.2018 απόρριψης αποδοχής του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ της με αρ./2018 τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4

Επί της με αριθμ. πρωτ./24.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 27.12.2018 απόρριψη αποδοχής του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ της με αρ./2018 τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς επί της υπ’ αριθ./2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων κατέστη, με την από 10.02.1998 ιδιόγραφη διαθήκη, δημοσιευθείσα νομίμως με το υπ’ αριθ./2018 πρακτικό δημοσιεύσεως του Ειρηνοδικείου, μοναδικός κληρονόμος του θανόντος την 20.01.2002 του και της (παππούς).

Βάσει της ανωτέρω διαθήκης, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμως την υπ’ αριθ./2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με προκύψαντα φόρο 20.592,73 €, βεβαιωθείς με τον Α.Χ.Κ./2018, με την οποία δήλωσε ένα οικόπεδο με τα εντός αυτού κτίσματα καθώς και οκτώ αγροτεμάχια στο

Με νεότερη ιδιόγραφη διαθήκη του θανόντος με ημερομηνία 21.10.1998, δημοσιευθείσα νομίμως με το υπ’ αριθ./2018 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, εγκαθίσταται ως μοναδικός κληρονόμος ο του και της (υιός του θανόντος).

Εκτός των ανωτέρω διαθηκών, ο ως άνω θανών δεν κατέλειπε άλλη διαθήκη, όπως προκύπτει από τα με αριθ./2018 και/2018 πιστοποιητικά του Πρωτοδικείου και του Ειρηνοδικείου αντιστοίχως.

Με την υπ’ αριθ./2018 πράξη του Ειρηνοδικείου, η τελευταία διαθήκη κηρύχθηκε κυρία, ο δε μοναδικός κληρονόμος εξ’ αυτής του και της δεν είχε προβεί, μέχρι και την ως άνω ημερομηνία δημοσίευσης, σε αποποίηση κληρονομιάς του θανόντος.

Κατόπιν της δημοσίευσης της τελευταίας διαθήκης, ο προσφεύγων απώλεσε το κληρονομαίο δικαίωμα και υπέβαλε την υπ’ αριθ./2018 τροποποιητική – ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ανακαλούσε την υπ’ αριθ./2018 (αρ. φακέλου Θ...../2002) δήλωση φόρου κληρονομιάς, υποβληθείσης βάσει της από 10.02.1998 προτελευταίας διαθήκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ’ αριθ./2018 ατομικής ειδοποίησης χρεών και την αποδοχή της υποβληθείσης τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς λόγω της ύπαρξης μεταγενέστερης διαθήκης από αυτήν

που αρχικώς κατέστησε τον προσφεύγοντα ως μοναδικό κληρονόμο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή κληρονόμος είναι ο άμεσος καθολικός διάδοχος του φυσικού προσώπου που πέθανε .
Ο κληρονόμος αποκτά την κληρονομιά άμα τη επαγωγή κατά το άρθρο 1846 ΑΚ . Η επαγωγή της κληρονομιά είναι η μεταβίβαση αυτής στον κληρονόμο. **Μετά τον θάνατο του προσώπου και η αυτοδικαίως δηλαδή χωρίς οποιαδήποτε ενέργεια του επερχόμενη κτήση της κληρονομιάς ,ανεξάρτητα από τη γνώση ή όχι του κληρονόμου για αυτή και το περιεχόμενο της .** Ο κληρονόμος διατηρεί το δικαίωμα του για αποποίηση εντός 4 μηνών.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν.2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005/2003 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και σύμφωνα με αυτή έγινε δεκτό ότι σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι «αρχήθεν» αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών (εδάφ. α' της παρ. 2 άρθρ. 90 Ν. 2362/95), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο «επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ..

Επειδή, ως προς το ζήτημα της παραγραφής από 01/01/2014 εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ο οποίος ως προς το θέμα της παραγραφής των κληρονομιών παραπέμπει στον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ν.2961/2001) ο οποίος και εφαρμόζεται ως ειδικότερος νόμος στην συγκεκριμένη περίπτωση, επανεκκαθάρισης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρο 63 του Ν 2961/2001 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,

γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,

- δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,
- ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,
- στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,
- ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή στο άρθρο 100 **περί νέας εκκαθάρισης** του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος **μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου**, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου** σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τον **Αστικό Κώδικα** : **αρθ. 1710** ότι : " Κατά τον θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομιά) περιέρχεται από τον νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι) ", **αρθ. 1763** ότι : "Κάθε διαθήκη μπορεί να ανακληθεί ... με σχετική δήλωση σε μεταγενέστερη διαθήκη..." , και **αρθ. 1764** ότι : "Μεταγενέστερη διαθήκη καταργεί με το περιεχόμενο της την προηγούμενη, μόνο κατά το μέρος που εναντιώνεται σ' αυτήν".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 2961/2001 "....."1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς. 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου. 3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η

οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα....".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 παρ. 3α : "3α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης ".

Επειδή σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του ως άνω **άρθρου 19 του Ν. 4174/2013** και σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1172/2017**, " 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α` 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας 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 (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ` αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική....."

Επειδή εν προκειμένω ο ως άνω διαθέτης ρητώς δήλωσε την βούλησή του για την ανάκληση τόσο της πρώτης διαθήκης του, όσο και για την ανάκληση της δεύτερης και έτσι και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ΑΚ η μόνη ισχύουσα είναι η τελευταία από 21-10-1998 ιδιόγραφη διαθήκη του, που δημοσιεύθηκε νόμιμα με το με αριθ./2018 πρακτικό δημοσιεύσεως του Ειρηνοδικείου Τρίπολης και κηρύχθηκε κυρία με την με αριθ./2018 πράξη του Ειρηνοδικείου Τρίπολης . Σύμφωνα με την διαθήκη αυτή ορίζεται κληρονόμος του ως άνω διαθέτη σε κάθε κινητή και ακίνητη περιουσία του, ο υιός του του και της

..... και όχι ο προσφεύγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ./24.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... του με **Α.Φ.Μ.**, κατά της από 27.12.2018
απόρριψης αποδοχής του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ της με αρ./2018
τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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

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 .