



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2580

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@ aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου της τοπικής κοινότητας του Περιφερειακής Ενότητας, κατά της υπ' αριθμ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό πρωτοκόλλου αίτησης ανάκλησης του καταλογισθέντος ποσού φόρου κληρονομιάς.

5. Την αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Στις 23-01-2002 απεβίωσε η, πρώην κάτοικος Στις 20-11-2017 δημοσιεύθηκε ιδióγραφε διαθήκη στο Ειρηνοδικείο, η οποία είχε συνταχθεί από την θανούσα στις 9-6-2001 και διέθετε την περιουσία της ως εξής: Το οικόπεδο εκτάσεως 1.500 τμ με οικία και τον αγρό εκτάσεων 13.196 τμ κληρονομεί κατά επικαρπία ο γιος της και η σύζυγός του Ο εγγονός της ..., παιδί του γιού της, κληρονομεί την ψιλή κυριότητα του σπιτιού με 1.000 τμ οικόπεδο προς τα δυτικά και τον αγρό. Η εγγονή της και αδερφή του παραπάνω το υπόλοιπο οικόπεδο 500 τμ προς την Ανατολή. Στις 27-3-2018 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης και αρ. φακέλου Θ) εμπρόθεσμη από τους παραπάνω κληρονόμους, οι οποίοι δήλωσαν την κληρονομική τους μερίδα, σύμφωνα με τη διαθήκη, ότι επιθυμούσαν την άμεση φορολογία της ψιλής κυριότητας. Πραγματοποιήθηκε εκκαθάριση βάσει δήλωσης, κοινοποιήθηκε η αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου στον προσφεύγοντα και βεβαιώθηκε φόρος 2.126,75€ (ΑΤΒ). Στη συνέχεια, στις 15-05-2018 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση κληρονομιάς (.....) από την και τον που διόρθωναν την έκταση του οικοπέδου που κληρονόμησαν βάσει νέας καταμέτρησης και βεβαιώθηκε φόρος στον προσφεύγοντα επιπλέον 51,25€ (ΑΤΒ).

Στις 01-07-2019 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. κοινή αίτηση του προσφεύγοντα, του, με την οποία ζητούσαν να διαγραφεί η βεβαίωση του φόρου και να επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, διότι η παραπάνω διαθήκη είχε ανακληθεί με τη

δημοσίευση νεότερης διαθήκης στις 04-02-2019, που συντάχθηκε από τη θανούσα στις 31-10-2001 και με την οποία ο προσφεύγων αποκτάει την πλήρη κυριότητα αντί της ψιλής κυριότητας στα κληρονομαία ακίνητα της πρώτης διαθήκης.

Η ως άνω αίτηση του προσφεύγοντα απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., με την αρνητική απάντηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά ν' ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να γίνει δεκτό το αίτημά του για διαγραφή του βεβαιωμένου εις βάρος του φόρου κληρονομιάς, ποσού 2.178,00 €, βάσει της πρώτης διαθήκης, διότι η πρώτη διαθήκη έχει καταστεί άκυρη με τη δημοσίευση της νεότερης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 *«Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.*

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ίδιου Νόμου *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.2961/2001 *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95&1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η παρ.1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβαλλόταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή με τις διατάξεις του αρ. 45 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι

- 1) Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.
- 2) Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στρέφεται κατά της υπ' αριθμ.αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει αποκλειστικά και μόνο πληροφοριακό χαρακτήρα και δεν αποτελεί διοικητική πράξη που εντάσσεται

στα πλαίσια εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και άρα στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.29 του Ν.4174/2013 «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 «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 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.

3. 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 δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/2016: «α) Καταρχήν, στην κατά το [άρθρο 19](#) του Κ.Φ.Δ. (ν.[4174/2013](#)) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62](#) του ν.[2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 64](#) του ν.[2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, [ΣτΕ 1626/2001](#) κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα

πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [4321/2015](#) και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση :

- Ο προσφεύγων ως κληρονόμος της κατέθεσε τις υπ' αριθμ. και δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.
- Με την από. 03/10/2001 (..... Πρακτικό Ειρηνοδικείου) ιδιόχειρη διαθήκη της θανούσης, ακυρώθηκε η προγενέστερη από 9/6/2001 (..... Πρακτικό Ειρηνοδικείου) ιδιόγραφη διαθήκη της ίδιας βάσει της οποίας είχε φορολογηθεί ο προσφεύγων.
- Με την υπ' αριθμ. αίτησή του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων ζητά τη διαγραφή των βεβαιωμένων ποσών φόρου κληρονομιάς.
- Η υπ' αριθμ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στερείται εκτελεστότητας, αφού πρόκειται για μια πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα που δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η διαδικασία της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για τη διόρθωση των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων δεν τηρήθηκε, αντιθέτως ο προσφεύγων υπέβαλε απευθείας μια απλή αίτησης διαγραφής του βεβαιωμένου φόρου, παρακάμπτοντας έτσι την προσήκουσα ειδική διοικητική διαδικασία.

Επειδή, με βάση τη νεώτερη δημοσιευθείσα διαθήκη, ο προσφεύγων κληρονομεί επί των ίδιων ακινήτων επιπλέον δικαιώματα από αυτά που προέκυπταν με βάση την αρχική διαθήκη (κληρονομικό δικαίωμα αρχικής διαθήκης: ψιλή κυριότητα και το αντίστοιχο της νεώτερης: πλήρη κυριότητα) κι ως εκ τούτου με βάση τα δεδομένα της κρινόμενης υπόθεσης, η περίπτωση του χρήζει

υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (με την έννοια της συμπληρωματικής δήλωσης) και όχι οποιασδήποτε ενέργειας από μέρους του, η οποία θα έχει ως απώτερο στόχο κι αποτέλεσμα την διαγραφή/επιστροφή μέρους ή ολόκληρου του ποσού της βεβαίωσης που προέκυψε από τις ήδη (δύο) υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.