



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2579

**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](mailto: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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή με **ΑΦΜ:**, κατοίκου της τοπικής κοινότηταςου Δήμου 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 και επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου που καταβλήθηκε.

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 της, 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 ιδióγραφη διαθήκη στο Ειρηνοδικείο, η οποία είχε συνταχθεί από τη 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) εμπρόθεσμα από τους παραπάνω κληρονόμους, οι οποίοι δήλωσαν την κληρονομική τους μερίδα, σύμφωνα με τη διαθήκη. Πραγματοποιήθηκε εκκαθάριση βάσει δήλωσης, κοινοποιήθηκε η αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου στην προσφεύγουσα και της βεβαιώθηκε φόρος 548,78€ (ΑΤΒ).

Στις 01-07-2019 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. κοινή αίτηση της προσφεύγουσας, του, με την οποία ζητούσαν να διαγραφεί η βεβαίωση του φόρου, 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 η προσφεύγουσα χάνει την επικαρπία στα κληρονομιαία ακίνητα της πρώτης διαθήκης.

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

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά ν' ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να γίνει δεκτό το αίτημά της για διαγραφή του βεβαιωμένου εις βάρος της, βάσει της πρώτης διαθήκης, φόρου κληρονομιάς ποσού 548,78 €, και συνεπώς και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων (169,92€), 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 κληρονομουμένου».*

Επειδή σύμφωνα με το **αρ. 102§5 του ν. 2961/2001**: «5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι, ο θάνατος του κληρονομουμένου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.2003, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι, δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

β)»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1190/2001: Παράγραφος 14

Με τη διάταξη της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 και ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων

κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και 31/12/1984 έχει παραγραφεί.

Συνεπώς από 9/3/2001 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού) δεν μπορεί να γίνει από τις Δ.Ο.Υ. οποιαδήποτε ενέργεια επί των υποθέσεων αυτών. Δηλαδή δεν μπορεί να γίνει παραλαβή δήλωσης αρχικής ή συμπληρωματικής - τροποποιητικής - ανακλητικής, δεν μπορεί να δοθεί εντολή για έλεγχο ή να διενεργηθεί έλεγχος ή να κοινοποιηθούν πράξεις επιβολής φόρου, ανεξάρτητα από το πότε εκδόθηκαν οι πράξεις αυτές, ή να γίνει εξώδικη λύση της διαφοράς, ανεξάρτητα από το πότε κοινοποιήθηκαν οι οικείες πράξεις, ή να γίνει βεβαίωση φόρου ή εκκαθάριση και νέα εκκαθάριση φόρου κ.λ.π. Αυτά ισχύουν εφόσον οι υποθέσεις αυτές εκκρεμούν ενώπιον των Δ.Ο.Υ. Βεβαιώσεις φόρων (εν στενή έννοια) καθώς και διαγραφές φόρων (ΑΦΕΚ) επί παραγεγραμμένων υποθέσεων, οι οποίες έχουν ήδη γίνει μέχρι 9/3/2001 και εκκρεμούν στο τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ, δεν επηρεάζονται από την παρούσα διάταξη και ακολουθείται η σχετική διαδικασία (είσπραξης, επιστροφής κ.λ.π.).

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 42 παρ. 1,2 & 4 του Ν.4174/2013 «*1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες*

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

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).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση :

- Η προσφεύγουσα ως κληρονόμος της κατέθεσε την υπ' αριθμ..... δήλωση 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 η προσφεύγουσα.
- Με την υπ' αριθμ. αίτησή της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα ζητά τη διαγραφή της οφειλής εκ του φόρου κληρονομιάς και συνεπώς και την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών που την αφορούν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας γεννήθηκε με το θάνατο της κληρονομούμενης στις, άρα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί σύμφωνα με το αρ. 102§5 του ν. 2961/2001. Η παραγραφή όμως του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου συμπαρασύρει το δικαίωμα υποβολής ανακλητικής δήλωσης, η οποία έμμεσα κατατέθηκε με το από κοινό αίτημα της προσφεύγουσας και των λοιπών κληρονόμων. Συνεπώς, παρά το γεγονός ότι εκδόθηκε νέα διαθήκη η οποία αποκληρώνει την προσφεύγουσα για χάρη των παιδιών της, Βάϊου και Παναγιώτας, η δυνατότητα να ανακαλέσει τη δήλωσή της και να απαιτήσει τη διαγραφή του βεβαιωθέντος φόρου και την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος έχει ήδη παραγραφεί και συνεπώς το αίτημά της πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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.