



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 22/02/2024

Αριθμός απόφασης: 434

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /27.09.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με την οποία δεν έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. /10.07.2023 τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2011), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /27.09.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με την οποία δεν έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. /10.07.2023 τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2011), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 υπ' αριθ. πρωτ. /27.09.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ δεν έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. /10.07.2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2011), υποβληθείσα από την προσφεύγουσα προς ανάκληση της υπ' αριθ. /07.06.2012 αρχικής δήλωσης που υποβλήθηκε στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ από την, με την ιδιότητά της ως επιτρόπου της ανήλικης τότε προσφεύγουσας, για την κινητή και ακίνητη περιουσία που περιήλθε στην κυριότητά της, ως εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 02/10/2011 αποβιώσαντος (ΑΦΜ).

Αναλυτικότερα, στην προαναφερθείσα αρχική δήλωση συμπεριλήφθηκε όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία του κληρονομούμενου, η οποία περιήλθε στην κληρονόμο δυνάμει της υπ' αριθ. /26.09.2011 δημόσιας διαθήκης της συμβολαιογράφου Λάρισας, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ. /13.12.2011 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λάρισας. Με την εν λόγω διαθήκη ορίσθηκαν ως κληρονόμοι η (μητέρα της προσφεύγουσας) στην επικαρπία των ακινήτων και η προσφεύγουσα στην ψιλή κυριότητα των ακινήτων και γενική κληρονόμος. Μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου στις 02/10/2011 απεβίωσε και η μητέρα της στις 15/02/2012 και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα κατέστη πλήρης κύριος των ακινήτων.

Η υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς έγινε από την προσωρινή ακόμη τότε επίτροπο, ιδιότητα την οποία απέκτησε με την από 08/03/2012 προσωρινή διαταγή της Προέδρου Πρωτοδικών Λάρισας επί της από 08/03/2012 αιτήσεως που υπέβαλε στο Μονομελές Πρωτοδικείο Λάρισας να διοριστεί προσωρινή επίτροπος της ανήλικης τότε προσφεύγουσας, με αρμοδιότητα την αποδοχή της κληρονομιάς που είχε επαχθεί στην ανήλικη εκ της μητρός της και εκ τρίτου συγγενικού προσώπου. Μαζί με την δήλωση φόρου κληρονομιάς συνυποβλήθηκαν όλα δικαιολογητικά που απαιτούνται καθώς επίσης και τα φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτων, η δε περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων και ο υπολογισμός της αξίας τους με το αντικειμενικό σύστημα έγινε από την επίτροπο. Μετά την υποβολή και την εκκαθάριση της δήλωσης με τις κλίμακες που προβλέπονται ακολούθησε η βεβαίωση του φόρου με τη διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 81 του ν.2961/2001. Ειδικότερα βεβαιώθηκαν τα εξής ποσά α) 130.900,00€ με ΑΤΒ /23.11.2012 σε 24 διμηνιαίες δόσεις και πρώτη δόση στις 31/12/2012 και β) 66.300,00€ με ΑΤΒ 7..... /21.12.2012 σε 12 διμηνιαίες δόσεις και πρώτη δόση στις 31/01/2013. Εν συνεχεία, όσον αφορά την μερίδα της επικαρπώτριας έγινε νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.2961/2001, καθόσον η αξία της επικαρπίας υπολογίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 8 του ν.2961/2001 και προέκυψε φόρος 2.950,00€ και ποσό για διαγραφή φόρου 63.350,00€. Άρα το συνολικό οφειλόμενο ποσό σε κεφάλαιο διαμορφώθηκε σε 133.850,00€.

Από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει, επιπλέον, πως η, υπό την ιδιότητά της ως επιτρόπου της ανήλικης τότε προσφεύγουσας, διορισθείσας με την υπ' αριθ. /2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λάρισας, κοινοποίησε στις 17/09/2013 στη Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ την από 04/09/2013 «Δήλωση – Γνωστοποίηση – Αίτηση», με την οποία ζήτησε τη

διαγραφή του φόρου κληρονομιάς που είχε βεβαιωθεί σε βάρος της ανήλικης, λόγω της, επικαλούμενης από την ίδια, ακυρότητας της με αριθ./07.06.2012 δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Επίσης, υπέβαλε στο Ειρηνοδικείο Λάρισας την με αριθ./10.09.2013 αίτηση, με την οποία ζήτησε την αναγνώριση της ακυρότητας της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε, τη χορήγηση άδειας για υποβολή νέας δήλωσης, άλλως άδεια διόρθωσης, άλλως άδεια για υποβολή αίτησης ανάκλησης της δήλωσης και άδεια αποδοχής της κληρονομιάς στην ορθή έκτασή της, τη χορήγηση άδειας να παραχωρηθούν στο Δημόσιο ορισμένα ακίνητα και να δοθεί, επικουρικά, άδεια για αποποίηση της κληρονομιάς. Επί της αίτησης εκδόθηκε η με αριθ./2014 απόφαση του Ειρηνοδικείου Λάρισας (διαδικασία εκούσιας δικαιοδοσίας), με την οποία παρασχέθηκε η άδεια στην αιτούσα να προβεί σε υποβολή νέας δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς ή άδεια διόρθωσης ή άδεια για αίτηση ανάκλησης της δήλωσης και άδεια αποδοχής της κληρονομιάς, για τα ακίνητα που αναφέρονται στην απόφαση, και να επιτραπεί η σύντμηση των εμβαδών ορισμένων ακινήτων και υποχρέωσε την αιτούσα —παρέχοντάς της την απαιτούμενη άδεια— να παραχωρήσει στο Δημόσιο συγκεκριμένα ακίνητα προκειμένου να εξοφληθεί ο φόρος κληρονομιάς, ενώ δεν περιέλαβε διάταξη για χορήγηση άδειας για αποποίηση της κληρονομιάς. Από τον φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τα όσα όρισε η απόφαση, ούτε η υποβολή αίτησης για παραχώρηση στο Δημόσιο ακινήτων προς εξόφληση του φόρου κληρονομιάς.

Στις 31/01/2023 κοινοποιήθηκε στη φορολογική αρχή μας η από 27/01/2023 «Εξώδικη δήλωση ανάκλησης (τροποποίησης) δήλωσης φόρου κληρονομιάς» της προσφεύγουσας, υπογεγραμμένη από την πληρεξούσια δικηγόρο της Αμαλία Ντόβα, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου/31.01.2023. Με το εν λόγω έγγραφο ζητήθηκε να ανακληθεί-τροποποιηθεί η υπ' αριθ./07.06.2012 δήλωση φόρου κληρονομιάς της ΔΟΥ Β' Λάρισας, λόγω ρητής αποποίησης της κληρονομιάς του Μίχου Χρήστου στην οποία προέβη η ίδια με την υπ' αριθ./22.12.2022 Έκθεση Αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Λάρισας, και να αποδεσμευθεί από τις όποιες φορολογικές υποχρεώσεις γεννήθηκαν από αυτή. Η Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ απάντησε με το με αριθ. πρωτ./15.03.2023 έγγραφο με θέμα «Παροχή Ενημέρωσης», με το οποίο υποδείκνυε τον ορθό τρόπο και τον τύπο υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, καθώς και για τις διατάξεις περί αποδοχής και αποποίησης της κληρονομιάς.

Στις 10/07/2023 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ./2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρισης/10.07.2023, προς ανάκληση της υπ' αριθ./07.06.2012 αρχικής δήλωσης, λόγω της ως άνω αναφερόμενης αποποίησης κατά το έτος της ενηλικίωσης της προσφεύγουσας. Η υποβληθείσα δήλωση δεν έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./27.09.2023 προσβαλλόμενη απόφασή του, επί τη βάση των σχετικών διατάξεων που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος υποβολής τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης και των διατάξεων περί αποδοχής και αποποίησης κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περί παραγραφής της υπόθεσης. Αναστολή της προθεσμίας για κατάθεση τροποποιητικής δήλωσης στην περίπτωση του ανήλικου μέχρι την ενηλικίωσή του.

2. Εμπρόθεσμη η αποποίηση της κληρονομιάς του κατά την 02/10/2011 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) με την υπ' αριθ. /22.12.2022 Έκθεση Αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Λάρισας, καθότι η αποποίηση έλαβε χώρα κατά το έτος της ενηλικίωσής της, έχοντας το δικαίωμα προς τούτο, σύμφωνα με την ερμηνευτική του άρθρου 1912 ΑΚ διάταξη που εισήχθη με το άρθρο 35 του ν.4786/2021.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση... 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».*

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1114/22.07.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η υπ' αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), αναφορικά με την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ, διευκρινίστηκε ότι η, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του ΚΦΔ, 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.

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«...2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».*

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 10 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».*

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 22 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο*

Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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,...».

Με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 76 και πάντως όχι σε χρόνο μεταγενέστερο των τριών (3) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62...».

Επειδή, με το άρθρο 102 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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, στην προκειμένη περίπτωση, υποβλήθηκε στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ από την με την ιδιότητά της ως επιτρόπου της ανήλικης τότε προσφεύγουσας, η υπ' αριθ./07.06.2012 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 02/10/2011 αποβιώσαντος (ΑΦΜ). Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς επί ανακριβούς δήλωσης, για υπόθεση με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 02/10/2011 και υποβολής αρχικής δήλωσης την 07/06/2012, κατέστη δεκαετής, δη έως την 31/12/2022, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 ν.2961/2001.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της υπόθεσης έχει παραγραφεί και συνεπώς, δεν είναι δυνατή η αποδοχή τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 ΚΦΔ με την οποία να ανακαλείται φορολογητέα ύλη και κατ' επέκταση η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του άρθρου 34 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, είναι μη νόμιμη. Εντούτοις, η με αριθ./10.07.2023 τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας, με την οποία ανακαλείται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν στην με αριθ./07.06.2012 αρχική δήλωση, υποβλήθηκε μετά την πάροδο του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. Ως εκ τούτου, κατά το χρόνο υποβολής της ανακλητικής δήλωσης είχε επέλθει η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η προθεσμία για κατάθεση τροποποιητικής δήλωσης αναστέλλεται στην περίπτωση του ανήλικου μέχρι την ενηλικίωσή του. Ωστόσο, το ζήτημα της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ρυθμίζεται από το προαναφερθέν άρθρο 19 του ΚΦΔ, ενώ ούτε από τις διατάξεις του ν.2961/2001 προβλέπεται η αναστολή του δικαιώματος υποβολής τροποποιητικής δήλωσης λόγω ανηλικότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης κρίσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής ως προς την παραγραφή της υπόθεσης και αναστολής της προθεσμίας για κατάθεση τροποποιητικής δήλωσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1527 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η κληρονομιά που επάγεται στο ανήλικο τέκνο θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτή πάντοτε με το ευεργέτημα της απογραφής, και το τέκνο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 1912, δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα αυτό. Τρίτοι, που έχουν έννομο συμφέρον, μπορούν να αξιώσουν από το γονέα ο οποίος έχει τη διοίκηση να συντάξει απογραφή μέσα σε τέσσερις μήνες το βραδύτερο*».

Σύμφωνα με το άρθρο 1625 του ΑΚ: «*Ο επίτροπος, χωρίς τη γνωμοδότηση του εποπτικού συμβουλίου και την άδεια του δικαστηρίου, δεν έχει το δικαίωμα στο όνομα του ανήλικου: 1. να αποποιείται κληρονομιά ή να παραιτείται από τη νόμιμη μοίρα κληρονομιάς που επάγεται στον ανήλικο 2. να αποδέχεται κληροδοσία ή δωρεά που συνεπάγεται βάρη 3. να αποποιείται κληροδοσία που περιέρχεται στον ανήλικο. Όσον αφορά την αποδοχή κληρονομιάς, η οποία επάγεται στον ανήλικο, έχει ανάλογη εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 1527*».

Στο άρθρο 1847 του ΑΚ ορίζεται ότι: «*Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομιά μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης. Αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό, η προθεσμία είναι ενός έτους. Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η παραγραφή*».

Με το άρθρο 1848 του ΑΚ ορίζεται ότι: «*Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Για αποποίηση που γίνεται με αντιπρόσωπο απαιτείται ειδική πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο...*».

Σύμφωνα με το άρθρο 1849 του ΑΚ: «*Η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά ή σιωπηρά δηλώσει ότι αποδέχεται την κληρονομιά...*».

Με το άρθρο 1850 του ΑΚ ορίζεται ότι: «*Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομιά θεωρείται ότι έχει γίνει αποδέκτη*».

Στο άρθρο 1857 του ΑΚ ορίζεται ότι: «*Η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομιάς είναι αμετάκλητη...*».

Με το άρθρο 1912 του ΑΚ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση προσώπων ανίκανων ή με περιορισμένη ικανότητα για δικαιοπραξία, για τα οποία η αποδοχή της κληρονομιάς γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής, έκπτωση από το ευεργέτημα επειδή δεν συντάχθηκε απογραφή επέρχεται αν μέσα σε ένα χρόνο, αφότου τα πρόσωπα έγιναν απεριορίστως ικανά, δεν έκαναν την απογραφή*».

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 1847 και 1848 ΑΚ, η δήλωση αποποίησης της κληρονομιάς γίνεται ενώπιον του γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών (με τη διαφοροποίηση του άρθρου 1847 παρ. 2 ΑΚ για διαμένοντες στο εξωτερικό), η οποία, στην περίπτωση της επαγωγής από διαθήκη, δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης (άρθρο 1847 παρ. 1 εδ. β' ΑΚ). Από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης τεκμαίρεται αμαχίτως από τον νόμο (άρθρο 1850 εδ. β' ΑΚ) η αποδοχή της κληρονομιάς, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 1849 ΑΚ η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά η σιωπηρά δηλώσει πως αποδέχεται την κληρονομιά, περίπτωση δε σιωπηρής αποδοχής είναι και η υποβολή δήλωσης για επιβολή φόρου κληρονομιάς (968/2004 ΕφΠατρ.). Σιωπηρή αποδοχή ειδικότερα, έχουμε στις περιπτώσεις που η βούληση του προσωρινού κληρονόμου να γίνει οριστικός συνάγεται από πράξεις ή παραλείψεις του, οι πράξεις δε αυτές συνιστούν πράξεις βουλήσεως, οι οποίες ενέχουν «ανάμιξη» στην κληρονομιά (Ν. Παπαντωνίου «Κληρονομικό Δίκαιο» σελ. 65, εκδ. Σάκκουλα 1989). Τα γεγονότα αυτά, όταν πρόκειται για κληρονομιά που επάγεται σε ανήλικο, κρίνονται από το πρόσωπο των νομίμων αντιπροσώπων του (γονέων, επιτρόπων), ήτοι από το πρόσωπο που το εκπροσωπεί και το οποίο έπρεπε να προβεί στην εμπρόθεσμη αποποίηση της κληρονομιάς για λογαριασμό του ανηλίκου, τηρώντας τις διατυπώσεις του άρθρου 1625 ΑΚ, εν όψει του ότι, του νόμου μη διακρίνοντας (άρθρα 1847, 1850 ΑΚ), η προθεσμία της αποποίησης τρέχει και κατά προσώπων που είναι ανίκανα προς δικαιοπραξία.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα, γεννηθείσα στις 23/07/2004, κατέστη κληρονόμος του κατά την 02/10/2011 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), δυνάμει της υπ' αριθ. /26.09.2011 δημόσιας διαθήκης της συμβολαιογράφου Λάρισας, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ. /13.12.2011 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λάρισας, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 1527 ΑΚ η κληρονομιά που επάγεται σε ανήλικο θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτή πάντοτε με το ευεργέτημα της απογραφής.

Επειδή, περαιτέρω, η επίτροπος της προσφεύγουσας, δεν προέβη σε αποποίηση της κληρονομιάς, εντός των νομίμων προθεσμιών του άρθρου 1847 ΑΚ, έχοντας το δικαίωμα προς τούτο, σύμφωνα με το άρθρο 1625 ΑΚ. Αντιθέτως, εκπροσωπώντας νόμιμα την ανήλικη κληρονόμο δυνάμει της από 08/03/2012 προσωρινής διαταγής της Προέδρου Πρωτοδικών του Πρωτοδικείου Λάρισας, προχώρησε σε πράξεις σιωπηρής αποδοχής της κληρονομιάς, υποβάλλοντας την υπ' αριθ. /07.06.2012 δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ, στην οποία δήλωσε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία του κληρονομούμενου, η οποία περιήλθε στην, ανήλικη, τότε, κληρονόμο και ήδη προσφεύγουσα, δυνάμει της προαναφερθείσας δημόσιας διαθήκης. Η δήλωση αυτή εμπίπτει στις περιπτώσεις που, κατά τη θεωρία και νομολογία, συνιστούν πράξεις που ενσωματώνουν βούληση αποδοχής της κληρονομιάς, συνιστούν δηλαδή πράξεις σιωπηρής αποδοχής, και οι οποίες, όταν πρόκειται για κληρονομιά που επάγεται σε ανήλικο, κρίνονται από το πρόσωπο των νομίμων αντιπροσώπων του (γονέων, επιτρόπων), όπως στην υπό κρίση περίπτωση. Από τον φάκελο της υπόθεσης, μάλιστα, προκύπτουν και περαιτέρω αντίστοιχες πράξεις αποδοχής της οριστικής πλέον επιτρόπου σύμφωνα με την με αριθ. /2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λάρισας, όπως είναι η υποβολή της υπ' αριθ. /10.09.2013 αίτησής της στο Ειρηνοδικείο Λάρισας, με την οποία ζητήθηκε η άδεια του δικαστηρίου να τροποποιηθεί η με αριθ. /07.06.2012 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ώστε να δηλωθούν τα κληρονομιαία ακίνητα στην ορθή τους έκταση, καθώς

και η άδεια του δικαστηρίου να παραχωρηθούν ακίνητα της κληρονομιάς στο Δημόσιο προς εξόφληση του φόρου κληρονομιάς. Επί της αίτησης εκδόθηκε η με αριθ./2014 απόφαση του Ειρηνοδικείου Λάρισας, η οποία παρείχε τις σχετικές άδειες. Επισημαίνεται, επίσης, πως τα ακίνητα της κληρονομιάς δηλώθηκαν στο Κτηματολόγιο, προκειμένου να κατοχυρωθεί η κυριότητα τους, με δικαιούχο την προσφεύγουσα, και τίτλο κτήσης το με αριθ./2011 Πρακτικό Δημοσίευσης της με αριθ./26.09.2011 Δημόσιας Διαθήκης της συμβ/φου Λάρισας, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Εθνικού Κτηματολογίου.

Επειδή, δεδομένου ότι η προθεσμία αποποίησης έχει τεθεί προς διασφάλιση των συμφερόντων του κληρονόμου, είναι δε δικαιοπραξία μονομερής περιέχουσα δήλωση βουλήσεως, μπορεί να ακυρωθεί ως και κάθε άλλη δικαιοπραξία, λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής κατά τις γενικές αρχές του αστικού δικαίου, δηλαδή με τελεσίδικη διαπλαστική δικαστική απόφαση, μετά από κατάθεση αγωγής στα δικαστήρια (ΑΠ1570/2010), την έκδοση της οποίας μπορεί να ζητήσει μόνο ο πλανηθείς ή απατηθείς ή απειληθείς ή οι κληρονόμοι αυτών (ΔΕΦΚ Β 1005305 ΕΞ2018/11.01.2018).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει ασκήσει αγωγή προκειμένου να επιτύχει την ακύρωση της πλασματικής αποδοχής της υπό κρίση κληρονομιάς, λόγω ουσιώδους πλάνης, ζήτημα για το οποίο αρμόδια είναι τα Πολιτικά Δικαστήρια.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εμπρόθεσμης αποποίησης κληρονομιάς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./31.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.