



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1140

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), 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 11/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. εΘ...../20.12.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. Θ...../20.12.2023 αρχικής δήλωσης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. εΘ...../20.12.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. Θ...../20.12.2023 αρχικής δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 11/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. εθ...../20.12.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, που εκδόθηκε επί της με αριθμό θ...../20.12.2023 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (αδελφός) της αποβιώσας στις 19/08/2023 (ΑΦΜ), επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 4.583,40€, κατόπιν προσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας της κληρονομικής του μερίδας σε 110.834,02€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκ παραδρομής, καθότι αποποιήθηκε εμπροθέσμως στις 27/12/2023 την προαναφερθείσα κληρονομιά με την υπ' αριθ. κατάθεσης/2023 Έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται ότι: «1. 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, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...».

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

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 61 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Επειδή, 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...».

Επειδή, με το άρθρο 18 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου 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. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία 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. 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, με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, με το άρθρο 1846 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198».

Σύμφωνα με το άρθρο 1847 του ΑΚ: «Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία 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».

Στο άρθρο 1848 του ΑΚ ορίζεται ότι: «Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας...».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα του ΑΚ, η σχετική δήλωση αποποίησης γίνεται ενώπιον του γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας, μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών, (με τη διαφοροποίηση του άρθρου 1847 παρ. 2 ΑΚ), που αρχίζει από τότε που ο κληρονομούμενος έλαβε γνώση της επαγωγής και του λόγου αυτής. Στην επαγωγή όμως από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης (άρθρ. 1847 παρ. 1 εδ. β' ΑΚ). Η αποποίηση είναι άκυρη, αν είχε προηγηθεί ρητή ή σιωπηρή δήλωση αποδοχής της κληρονομίας (άρθρ. 1849 ΑΚ). Σιωπηρή αποδοχή υπάρχει όταν η βούληση του προσωρινού κληρονόμου να γίνει οριστικός, συνάγεται από τη συμπεριφορά του απέναντι στην κληρονομία,

δηλ. από πράξεις ή παραλείψεις του, που καθαυτές εμπεριέχουν εξωτερίκευση της βούλησής του για ανάμειξή του στην κληρονομία και οριστική αποδοχή της. Τέτοιες πράξεις είναι η υποβολή αίτησης για έκδοση κληρονομητηρίου, η άσκηση της περί κλήρου αγωγής, η υποβολή δήλωσης για επιβολή φόρου κληρονομιάς κλπ. Πότε η συμπεριφορά του κληρονόμου, δηλαδή η ανάμειξή του στην κληρονομία, ενέχει σιωπηρή αποδοχή είναι ζήτημα πραγματικό και κρίνεται, κατά περίπτωση, από το δικαστήριο (βλ. ΑΠ 725/2014).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων κατέστη κληρονόμος της κατά την 19/08/2023 αποβιώσασας αδελφής του (ΑΦΜ), δυνάμει της υπ' αριθ./21.10.2021 δημόσιας διαθήκης του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ./30.08.2023 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. Θ...../20.12.2023 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην οποία συμπεριέλαβε τα κληρονομιαία στοιχεία που κατέλειπε η κληρονομούμενη σε αυτόν με την προαναφερθείσα δημόσια διαθήκη και εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων αποποιήθηκε εμπροθέσμως, στις 27/12/2023, την προαναφερθείσα κληρονομιά με την υπ' αριθ. κατάθεσης/2023 Έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκ παραδρομής, καθώς αποποιήθηκε εμπροθέσμως στις 27/12/2023 την προαναφερθείσα κληρονομιά με την υπ' αριθ. κατάθεσης/2023 Έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, με αποτέλεσμα να πρέπει να ακυρωθεί η με αριθμό εΘ...../20.12.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς. Ωστόσο, η υποβολή δήλωσης (20/12/2023) για επιβολή φόρου κληρονομιάς συνιστά σιωπηρή αποδοχή της κληρονομιάς με αποτέλεσμα η αποποίηση της κληρονομιάς σε μεταγενέστερο χρόνο (27/12/2023) να καθίσταται, καταρχήν, άκυρη.

Επιπροσθέτως, 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).

Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων 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.

Εξάλλου, η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία ο προσφεύγων, αυτοβούλως, ζήτησε τη φορολόγηση των αντικειμένων της επαχθείσας εκ διαθήκης κληρονομιάς. Η φορολογική αρχή ενήργησε, μετά την υποβολή της σχετικής δήλωσης, εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού, χωρίς να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις και να διαφοροποιηθεί από τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης. Ως εκ τούτου, ορθώς και νομίμως η Φορολογική

Διοίκηση προσδιόρισε τον οφειλόμενο φόρο κληρονομιάς δια της προσβαλλόμενης με αριθμό εθ...../20.12.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα δήλωση.

Επιπλέον, εφόσον ο προσφεύγων διαπιστώσει ότι η δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ περιέχει λάθος ή παράλειψη, δύναται να ζητήσει την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εμπρόθεσμης αποποίησης κληρονομιάς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./11.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Η υπ' αριθ. εθ...../20.12.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Φόρος κληρονομιάς	4.583,40€
-------------------	-----------

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

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.