



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2572

**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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ 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 18/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της με ΑΦΜ, και β) του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /17.06.2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ επί της με αρ. πρωτ. /09.06.2021 αίτησής τους για αποδοχή από τη φορολογική αρχή της υποβληθείσας τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της με αριθμό /10.05.1999 αρχικής δήλωσης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ. /17.06.2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ επί της με αρ. πρωτ. /09.06.2021 αίτησής τους για αποδοχή από τη φορολογική αρχή της υποβληθείσας τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της με αριθμό /10.05.1999 αρχικής δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την υπ' αριθ. 474/14.03.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθ. πρωτ./18.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την από 12/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΠΡ..../2022 δικαστική προσφυγή των προσφευγόντων κατά της υπ' αριθ. 474/14.03.2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθ. πρωτ./18.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την υπ' αριθ. Α...../16.05.2024 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου (Α' Τμήματος) περί αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
10. Το από 05/11/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγουσών.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της με ΑΦΜ, και β) 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, καθώς και του από 05/11/2024 συμπληρωματικού υπομνήματός τους, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πρωτ./17.06.2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ απερρίφθη η με αρ. πρωτ./09.06.2021 αίτηση των προσφευγόντων για αποδοχή από τη φορολογική αρχή της υποβληθείσας τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της με αριθμό/10.05.1999 αρχικής δήλωσης λόγω τελεσιδικίας της υπόθεσης και οριστικοποίησης της προσδιορισθείσας φορολογικής υποχρέωσης.

Οι προσφεύγοντες είχαν υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./18.11.2021 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσαν α) την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ./17.06.2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και β) την αποδοχή από τη φορολογική αρχή της υποβληθείσας τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της με αριθμό/10.05.1999 αρχικής δήλωσης, ισχυριζόμενοι ότι έξι ακίνητα που συμπεριελήφθησαν στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιάς και δηλώθηκαν λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα και επιπροσθέτως, η προθεσμία για υποβολή ανακλητικής δήλωσης δεν έχει παρέλθει. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. 474/14.03.2022 απόφασή μας ως απaráδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησής της.

Κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν την ΠΡ..../12.05.2022 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχαν συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή τους.

Το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου (Α' Τμήμα) με την υπ' αριθ. Α...../2024 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 05/06/2024, έκανε αυτή δεκτή, ακύρωσε την 474/14.03.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας και μας ανέπεμψε την υπόθεση, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσία η με αριθ. πρωτ./18.11.2021 ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊόντος και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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 72 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 2 του Ν.2961/2001 συνάγεται ότι ανάκληση δήλωσης φόρου κληρονομιάς μπορεί να γίνει είτε πριν από την επίδοση στον υπόχρεο στο φόρο πράξης καταλογισμού φόρου είτε μετά την κοινοποίηση πράξης καταλογισμού φόρου και μέχρι τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός), ή σε περίπτωση που η δήλωση κρίθηκε ειλικρινής μέχρι την ανακοίνωση στον υπόχρεο του χαρακτηρισμού από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως ειλικρινούς της δήλωσής του. Στις περιπτώσεις που κοινοποιήθηκε πράξη καταλογισμού φόρου και ο φορολογούμενος (δηλών) δεν υπέβαλε ανακλητική δήλωση μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 του παρέχει τη δυνατότητα, σε οποιαδήποτε στάση της δίκης ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου ή του διοικητικού εφετείου να υποβάλει ενώπιον αυτού την ανακλητική δήλωσή του, όχι όμως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, διότι η διάταξη αναφέρεται σε διοικητικά δικαστήρια. Η ανάκληση επομένως της δήλωσης στις περιπτώσεις αυτές μπορεί να γίνει είτε με το δικόγραφο της προσφυγής είτε της έφεσης είτε με πρόσθετους λόγους επ' αυτών (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, 2013, Β' τόμος, σελ. 1574 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 οριζόταν ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, με το άρθρο 102 παρ. 1 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, με το άρθρο 19 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της από 09/06/2021 υποβληθείσας τροποποιητικής – μερικώς ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, οριζόταν 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, ήτοι του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, συμπληρωματική ή ανακλητική, δύνατο να υποβληθεί 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, ήτοι έως 31/12/2009.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την υπ' αριθ./10.05.1999 (Θ-...../1998) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, συμπεριλαμβάνοντας στην κληρονομιά περιουσία, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι ακίνητα στην κτηματική περιοχή της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας Μαγνησίας: α) τα 3/10 εξ αδιαιρέτου δασώδους – θαμνώδους έκτασης με χερσότοπο στη θέση «.....» ή «.....» (περιοχή), έκτασης 1.521 στρεμμάτων, β) τα 40/100 εξ αδιαιρέτου δασώδους – θαμνώδους έκτασης στη θέση «.....» ή «.....», στη δυτική πλευρά του «.....», έκτασης 28.870 τ.μ., γ) τα 40/100 εξ αδιαιρέτου δασώδους – θαμνώδους έκτασης στη θέση «.....» ή «.....», στην ανατολική πλευρά του «.....», έκτασης 196.125 τ.μ., δ) τα 3/15 εξ αδιαιρέτου των λατομείων Λευκού και μη Μαρμάρου, έκτασης 5.000 τ.μ. στη θέση «.....», ε) έναν βοσκότοπο, έκτασης 240 στρεμμάτων στη θέση «.....», και στ) έναν βοσκότοπο έκτασης 40 στρεμμάτων στη θέση «.....» (τα προαναφερθέντα ακίνητα περιλαμβάνονται στην υπ' αριθ./05.01.2000 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς που υπεγράφη ενώπιον του συμβ/φου Βόλου).

Επί της προαναφερθείσας δήλωσης διενεργήθηκε έλεγχος και εκδόθηκε η υπ' αριθ./24.11.2009 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΒΟΛΟΥ, με προσδιορισθείσα αξία της κληρονομιάς σε 864.150.129 δρχ έναντι δηλωθείσας αξίας 224.700.129 δρχ. Κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε η υπ' αριθ./16.04.2010 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, με την οποία αιτούνταν οι προσφεύγοντες τον προσδιορισμό διαφορετικής αξίας για τα ανωτέρω ακίνητα της κληρονομιάς περιουσίας τους.

Επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής εκδόθηκαν η υπ' αριθ./2017 προδικαστική απόφαση καθώς και η υπ' αριθ. Α/2018 οριστική απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου (Α' Τμήματος). Με την τελευταία η εν λόγω προσφυγή έγινε εν μέρει δεκτή και υπολογίστηκαν διαφορετικές αξίες για οκτώ ένδικα ακίνητα.

Κατά της ως άνω πρωτόδικης απόφασης κατατέθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου η υπ' αριθ./13.07.2018 και ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας η υπ' αριθ./24.07.2018 έφεση του Ελληνικού Δημοσίου και ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου η υπ' αριθ./06.11.2018 και ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας η υπ' αριθ./09.11.2018 έφεση των προσφευγόντων. Οι δύο εφέσεις απορρίφθηκαν με τις υπ' αριθμόν .../15.09.2020 και/15.09.2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας αντιστοίχως. Οι εν λόγω αποφάσεις κοινοποιήθηκαν στο δικηγόρο των αντιδίκων στις 31/03/2021 και στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ στις 07/04/2021.

Κατόπιν τούτου, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν την υπ' αριθ. πρωτ./09.06.2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ανακαλούσαν μερικώς την υπ' αριθ./1999 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς τα προαναφερόμενα ακίνητα, με το αιτιολογικό ότι δηλώθηκαν λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα κατά πλήρη κυριότητα ενώ τα εν λόγω ακίνητα είναι δασικά και ανήκουν στο Δημόσιο. Η εν λόγω αίτησή τους απορρίφθηκε με την ταυτάριθμη απάντηση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, λόγω του ότι

υποβλήθηκε πέραν των χρονικών ορίων που τάσσονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 72 Ν.2961/2001, όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 20 παρ. 11 του Ν.3427/2005.

Επειδή, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η προθεσμία υποβολής τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης δεν έχει παρέλθει διότι κατά το χρόνο υποβολής της η υπ' αριθ. /15.09.2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας δεν είχε καταστεί τελεσίδικη. Εντούτοις, σύμφωνα με τις περί ανάκλησης δηλώσεων διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001, η ανάκληση δήλωσης επιτρέπεται σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου είτε με το δικόγραφο της προσφυγής είτε της έφεσης είτε με πρόσθετους λόγους επ' αυτών όχι όμως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τέτοια δήλωση (τροποποιητική/ανακλητική) δεν υποβλήθηκε μέχρι τη συζήτηση της δικαστικής προσφυγής και της έφεσης και την έκδοση της υπ' αριθ. Α /2018 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου (Α' Τμήματος) και της /15.09.2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, ακόμη και με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, ήτοι του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που προέβλεπε την προθεσμία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, προκύπτει ότι ανακλητική δήλωση δύνατο να υποβληθεί 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. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, διενεργήθηκε έλεγχος της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΒΟΛΟΥ και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /24.11.2009 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη παρέλευσης της προθεσμίας για υποβολή ανακλητικής δήλωσης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου ισχυρισμού περί ανάκληση λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. /18.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής α) της με ΑΦΜ , και β) του με ΑΦΜ

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

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.