



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 06-04-2023

Αριθμός Απόφασης: 744

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της αριθμ.**/09-12-2022 αρνητικής απάντησης στο υπ' αριθμ./30-11-2022** αίτημα για την τροποποίηση της υπ' αριθμ.**/2022** αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2021 (Θ/2021), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την με αρ. ...**/06-10-2022** πράξη διοικητικού προσδιορισμού (εκ παραδρομής αναγράφεται ως μερική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό κύριου φόρου 13.579,93€.

Με την υπ' αριθμ.**/2022** δήλωση φόρου κληρονομιάς προς την Δ.Ο.Υ. (με αρ. πρωτ.**/06-10-2022**) ο προσφεύγων δήλωσε τα ακίνητα που περιήλθαν σ' αυτόν ως κληρονόμου, δυνάμει της υπ' αριθμ.**/05-10-2020** δημόσιας διαθήκης ενώπιον της συμβολαιογράφου, της αποβιώσας κατά την 04-10-2021 θείας του, που δημοσιεύτηκε με τα υπ' αριθμ.**/2021** πρακτικά του Ειρηνοδικείου και καταχωρήθηκε στα βιβλία διαθηκών στον τόμο α/α ... και α/α ... και πιο συγκεκριμένα για το πρώτο ακίνητο που περιλαμβάνεται στη δήλωση, ήτοι για το καταληφθέν μερίδιο του 1/9 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου, εκτάσεως 95.400,00 τ.μ. εντός του παλαιού οικισμού (παλαιό χωριό) της Δημοτικής Κοινότητας της Δ.Ε. του Δ. της Π.Ε. στο υπ' αριθμ. Ο.Τ. του ομώνυμου οικισμού η αναγραφείσα αγοραία αξία του οποίου ανέρχεται, κατά την ανωτέρω δήλωση, σε 190.835,88€.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../06-10-2022 (Θ/2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού (εκ παραδρομής αναγράφεται ως μερική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) φόρου κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κατά αυτής ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ./30-11-2022 αίτηση, ζητώντας τη διόρθωση της υπ' αριθμ./2022 δήλωσης φόρου κληρονομίας ως προς την αξία του επίδικου ακινήτου. Η ανωτέρω αίτηση απερρίφθη με την υπ' αριθμ./09-12-2022 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της με αρ./09-12-2022 αρνητικής πράξης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τα παρακάτω:

- Εκ παραδρομής από τον συμβολαιογράφο δηλώθηκε λανθασμένα η αξία σε 190.835,88€, όταν η πραγματική ανέρχεται σε 95.417,94€. Το εκ παραδρομής αυτό λάθος συνέβη λόγω της προηγούμενης υποβληθείσας σχετικής υπ' αριθμ./2022 δήλωσης φόρου κληρονομίας προς τη Δ.Ο.Υ. των συγκληρονόμων του, που εγκαταστάθηκαν με την ίδια διαθήκη από την ίδια διαθήκη. Αντιγράφηκε εκ προφανούς παραδρομής η αξία που αφορούσε δύο συγκληρονόμους που κληρονομούσαν έκαστος το 1/9 του ίδιου οικοπέδου και έτσι η αξία των 2/9 αναγράφηκε ως η αξία του 1/9 του ίδιου οικοπέδου.
- Η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου...*, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. *Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο*».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. *Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...*».

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

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 29 του αρ. 72 του ν. 4174/2013: 29. 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. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1215/2014: 1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, έχει ως το σχετικό υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β και γ της [παραγράφου 2](#) και στις περιπτώσεις β, γ και δ της [παραγράφου 3 του άρθρου 5](#) του Κ.Φ.Δ.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και θα ισχύσει από την 1η Ιανουαρίου 2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. Α448/7-4-2021 Διοικητικό Εφετείο Πειραιά): «...καθώς σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 5, η μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας κληρονομιών μετά την 1-1-2015 υποβάλλεται μόνο με την τροποποιητική δήλωση του αρ. 19 του ΚΦΔ ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης και υπό τους χρονικούς περιορισμούς που η διάταξη αυτή θέτει».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 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. [...] 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 στην ΠΟΛ 1114/2016 : Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται ότι:
2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.:

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 61 του ν.[2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων 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 παράιτηση 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.

Επειδή, με την [παρ. 4 του άρθρου 61](#) του ΚΦΕ (Ν. [2238/1994](#)), ορίζονταν τα ακόλουθα:

«4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η "αντικειμενική δαπάνη" και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα "άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε."

Επειδή, από το περιεχόμενο της άνω διατάξεως και ειδικότερα από τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της, που ορίζουν ότι η δήλωση μπορεί να ανακληθεί εν όλω ή εν μέρει λόγω συγγνωστής πλάνης, ο δε ανακαλών φέρει και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν και ότι η ανάκληση μπορεί να αφορά φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια, συνάγεται ότι αντικείμενο της νομοθετικής ρύθμισης που πραγματοποιήθηκε με τον ανωτέρω νόμο αποτέλεσε η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω πραγματικής και όχι νομικής πλάνης, τούτο δε ενισχύεται και από το γεγονός ότι οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στην ανάκληση της δήλωσης «ένεκα συγγνωστής πλάνης», η οποία προσιδιάζει στην πραγματική και όχι στη νομική πλάνη που, κατά τις ανωτέρω αρχές, θεωρείται ότι είναι πάντοτε συγγνωστή και δεν χρειάζεται απόδειξη (ΣτΕ 2941-2943/2000 Ολομέλειας, [ΣτΕ 884/2005](#), 3432/2007).

Επειδή, ουσιώδης πλάνη σύμφωνα με το αρ. 141 ΑΚ είναι εκείνη που αναφέρεται σε σημείο τόσο σπουδαίο για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο που πλανήθηκε γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία. Διευκρινίζει περαιτέρω το άρθρο 142 ΑΚ, ότι η πλάνη που αναφέρεται σε ιδιότητες του προσώπου ή του πράγματος θεωρείται ουσιώδης, αν κατά τη συμφωνία των μερών ή με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, οι ιδιότητες αυτές είναι τόσο σπουδαίες για την όλη δικαιοπραξία, ώστε αν το πρόσωπο που πλανήθηκε γνώριζε την πραγματική κατάσταση δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία.

Επειδή, για να αιτιολογηθεί η ανάκληση φορολογικής δήλωσης και για να θεωρηθεί η πλάνη ως ουσιώδης, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι ο κληρονόμος ή δωρεοδόχος ή το τέκνο επί γονικής παροχής, αν γνώριζε την αληθινή κατάσταση και τα πραγματικά περιστατικά, δεν θα επιχειρούσε την

υποβολή της δήλωσης τουλάχιστον έτσι όπως τη διατύπωσε και την υπέβαλε. Επομένως, η κρίση για το ουσιώδες ή όχι της πλάνης πρέπει να στηρίζεται αφενός στην συγκεκριμένη πραγματικότητα και αφετέρου στο νόμιμο συμφέρον του δηλούντος, και να κρίνεται με το αντικειμενικό κριτήριο της εκτίμησης του μέσου (έμφρονος) ανθρώπου, ο οποίος αν γνώριζε την πραγματικότητα σε σχέση με το κρίσιμο σημείο, δεν θα ενεργούσε όπως ενήργησε (βλ. Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Β΄ τόμος, σελ. 1568-1569).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. 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 υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σε περίπτωση ανάκλησης υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομίας λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει τα απαιτούμενα αποδεικτικά των προβαλλόμενων ισχυρισμών του στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ 1612/1987), καθότι η πλάνη αυτή πρέπει να αποδεικνύεται προσηκόντως (πρβλ. ΣΤΕ 484/2014, 3416/1997). Εξάλλου, από τις ίδιες διατάξεις συνάγεται ότι ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης το πρώτον και απευθείας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, επιτρέπεται μόνο μετά την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και, ειδικότερα, μετά το τυχόν στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Διαφορετικά, αν, δηλαδή, δεν έχει επιδοθεί, κατά τα ανωτέρω, πράξη καταλογισμού φόρου, η ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης μπορεί να γίνει μόνο ενώπιον του Προϊσταμένου της ΔΟΥ (πρβλ. ΣΤΕ 237/1998, 3175/1997, 5600/1996 κ.ά.), σε περίπτωση δε που αυτή δεν γίνει δεκτή, μπορεί κατά της απόφασης αυτής ο ανακαλών να ασκήσει προσφυγή. Σε κάθε δε περίπτωση, η αξίωση του φορολογούμενου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του

δεκαετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή (πρβλ. ΣτΕ 1751/2017).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν κατέθεσε ανακλητική δήλωση ως όφειλε βάσει των ανωτέρω, παρά μόνο υπέβαλε μια αίτηση προς διόρθωση της προηγούμενης δήλωσής του, ορθώς η Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα, αφού η εκπλήρωσή του προϋποθέτει την ανάκληση της δήλωσης με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

Ωστόσο, η νομική βάση που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ. για να αιτιολογήσει την αρνητική της απάντηση είναι εσφαλμένη, διότι χρησιμοποίησε τη διάταξη του αρ. 72§1 του ν. 2961/2001, η οποία μετά την εφαρμογή του αρ. 19 του Κ.Φ.Δ. έχει σιωπηλά καταργηθεί

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης, μόνο ως προς το σκέλος της αιτιολογίας της.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.