



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604521

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 22/12/2017

Αριθμός απόφασης 6570

### 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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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 )»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 11/8/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... , ΑΦΜ ....., κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ οδός .....ΤΑΥΡΟΣ κατά της από 19/6/2017 οριστικής πράξης φορολογίας κεφαλαίου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την από 19/6/2017 οριστική πράξη φορολογίας κεφαλαίου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/6/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/8/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του .....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 από 19/6/2017 Οριστική πράξη φορολογίας κεφαλαίου φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΧΑΝΙΩΝ δεν

πραγματοποιήθηκε ούτε επιστροφή ούτε συμψηφισμός ποσού φόρου 3.268,72 € λόγω παρελθουσών των προθεσμιών υποβολής της σχετικής αίτησης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο .....απεβίωσε στις 17/11/2004. Οι πλησιέστεροι συγγενείς –κληρονόμοι του αποβιώσαντος ο οποίος δεν είχε παιδιά σύμφωνα με το πιστοποιητικό πλησιέστερων συγγενών που προσκομίστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ είναι οι εξής:

1. Η νόμιμη σύζυγός του .....

2. **Η αδελφή του** .....

3. Τα παιδιά του αδελφού του .....ο οποίος απεβίωσε στις 29/6/1989

A.Ο .....

B. Ο .....

Γ.Ο .....

Δ.Ο .....

Σύμφωνα με την υπ. αρ. ..../16-8-2005 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς και καθότι δεν προσκομίστηκε διαθήκη οι κληρονόμοι έλαβαν εξ αδιαθέτου τα ποσοστά που ορίζει ο νόμος. Ο φόρος κληρονομιάς που καταλογίστηκε στην .....ανήλθε σε 3.268,72 € τα οποία κατεβλήθησαν εμπρόθεσμα εντός των ταχθεισών προθεσμιών.

Στην συνέχεια η .....απεβίωσε στις 7/12/2010 .

Ακολούθως στις 13/12/2012 δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Χανίων η με α/α ...../2012 χειρόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος την 17/11/2004 .....με ημερομηνία σύνταξης 5/7/2004 με την οποία καθίσταται κληρονόμος ο προσφεύγων .....και όχι η μητέρα του .....

Στις 29/8/2013 υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ η υπ. αρ. ..../2013 δήλωση φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα όπου καταλογίστηκε αναλογών φόρος 6.481,70€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια υπηρεσία τις με αρ. ..../12-7-2016 και ...../13-7-2016 αιτήσεις προκειμένου να του επιστραφεί ή να του συμψηφιστεί με τις υπάρχουσες οφειλές του ο φόρος που είχε καταβάλει η αποβιώσασα μητέρα του .....

Κατόπιν των ανωτέρω από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε εντολή ελέγχου με αρ. ..../14-7-2016 όπου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι αιτήσεις για την επιστροφή –συμψηφισμό του φόρου που είχε καταβάλει η μητέρα του προσφεύγοντος ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του ..... που απεβίωσε 17/11/2004 υποβλήθηκαν μετά την πάροδο ενός έτους από τον επιγενόμενο λόγο **δηλαδή** η ανατροπή της εξ αδιαθέτου διαδοχής συντελέστηκε με την εύρεση διαθήκης η οποία δημοσιεύτηκε στις 12/12/2012, η δε δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις 29/8/2013 με την οποία ο προσφεύγων δήλωσε την κληρονομική μερίδα της μητέρας του .....**και η αίτηση για επιστροφή –συμψηφισμό υποβλήθηκε την 12/7/2016.** Επί τούτου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη

επιστολή(ΕΕ...../9-5-2017)Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινός Διορθωτικός Πίνακας Φορολογίας Κεφαλαίου προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Η προθεσμία των 20 ημερών παρήλθε και ο προσφεύγων δεν απάντησε επί του ανωτέρω σημειώματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και τον συμψηφισμό του φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Ως μόνιμος κάτοικος Αθηνών ήταν αδύνατον να ενημερωθεί περί των νέων συνθηκών που δημιουργήθηκαν μετά την δημοσίευση της διαθήκης .

2.Με την δήλωση που υποβλήθηκε με αρ. ....../29/8/2013 μετά την δημοσίευση της διαθήκης ανακλήθηκε η υπ. αρ. ....../2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς που είχε υποβληθεί από την μητέρα του .

3.Εξ αιτίας αυτής της ανάκλησης του επιβλήθηκε φόρος 6.481,70€ τον οποίο ήδη έχει ρυθμίσει και καταβάλει πέραν του ποσού των 3.268,72€ το οποίο είχε καταλογιστεί και καταβληθεί από την μητέρα του .

4.Επομένως θεωρεί ότι συντρέχει στο πρόσωπο του συμψηφισμός της υπάρχουσας οφειλής με το ποσό των 3.268,72€ που είχε καταβληθεί από την μητέρα του.

5. Επί τούτου υπέβαλε στις 12/7/2016 αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2 Ν 2961/2001.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

**Επειδή** στις παρ.1 και 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

*«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. 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** στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

*«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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** στην παρ.1 του άρθρου 102 του ισχύοντος Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ν.2961/2001) ορίζεται:.

*«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,*

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.».

**Επειδή** με την παρ.43 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή**, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.».

**Επειδή** στο άρθρο 100 περί νέας εκκαθάρισης του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος **μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου**, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου** σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί ελάττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου **πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος** και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.».

Στις περιπτώσεις που καταβληθεί φόρος κληρονομιών αχρεώστητα η αυτός που καταβλήθηκε ήταν περισσότερος από αυτόν που οφείλεται καθώς και στις περιπτώσεις που βεβαιώθηκε νόμιμα αλλά από λόγους που γεννήθηκαν αργότερα δεν οφείλεται πια είναι νόμιμη η διαγραφή του και στην συνέχεια η επιστροφή του αν θα υποβληθεί αίτηση από τον φορολογούμενο.

Για την επιστροφή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ του φόρου που καταβλήθηκε αχρεώστητα θα πρέπει η υπόθεση να μην έχει οριστικοποιηθεί γιατί τότε η αρμοδιότητα ανήκει στα διοικητικά δικαστήρια σύμφωνα με τις ειδικότερες προϋποθέσεις του άρθρου 99 Ν 2961/2001.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 99 Ν 2961/2001 ορίζεται ακύρωση η τροποποίηση οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

**1.** Πράξεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχουν γίνει οριστικές λόγο μη άσκησης προσφυγής ή πράξεις εξώδικης λύσης φορολογικών διαφορών καθώς και φορολογικές εγγραφές για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ 2 του άρθρου 76( **δεν εκδίδεται πράξη αν η δήλωση κριθεί ειλικρινής...**) μπορούν να τροποποιηθούν ή να ακυρωθούν κατά περίπτωση για τους ακόλουθους λόγους... **α)για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης ...β)αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε αποδεδειγμένα**

γνώση της πράξης καταλογισμού.... γ) αν αναρμόδια έχει επιληφθεί για την φορολογία ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής ...δ) αν έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος.... ε) αν η πράξη στηρίχθηκε σε απόφαση πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου που έχει ανατραπεί αμετάκλητα στ) αν κατά την έκδοση της πράξης δεν έχουν ληφθεί υπόψη λόγοι και στοιχεία που επιδρούν στον ορθό υπολογισμό του φόρου που οφείλεται.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αποφαινεται το αρμόδια διοικητικό πρωτοδικείο με αίτηση του φορολογούμενου η του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που υποβάλλεται **μέσα σε μία τριετία από την οριστικοποίηση της πράξης** και προκειμένου για εγγραφές για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη από την ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής ανακοίνωσης.

3. Η αίτηση της παραγράφου 2 μπορεί να υποβληθεί και μετά την **τριετία από την οριστική βεβαίωση του φόρου** σε περίπτωση κατά την οποία ο λόγος που δικαιολογεί την τροποποίηση ή την ακύρωση γεννήθηκε μετά την λήξη της τριετίας και **πάντως όχι πέραν του έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης.**

**Επειδή** εν προκειμένω την 17/11/2004 απεβίωσε ο .....και οι κληρονόμοι ως εξ αδιαθέτου του υπέβαλαν την υπ. αρ. .... /6-8-2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς .Μεταξύ των εξ αδιαθέτου κληρονόμων ήταν και .....αδελφή του αποβιώσαντος. Η οποία για το ποσοστό της κληρονομητέας περιουσίας κατάβαλε τον αναλογούντα φόρο ποσού 3.268,72€(αρχής γενομένης της πρώτης δόσης από 31/3/2006 και εξοφλούμενο στις30/3/2007) .

**Επειδή** στις 13/12/2012 δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Χανίων η με α/α ...../2012 χειρόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος την 17/11/2004 .....με ημερομηνία σύνταξης 5/7/2004 με την οποία καθίσταται κληρονόμος ο προσφεύγων .....και όχι η μητέρα του .....

**Επειδή** στις 29/8/2013 υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ η υπ. αρ. ..../2013 δήλωση φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα όπου καταλογίστηκε αναλογών φόρος 6.481,70€.

**Επειδή** ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τις υπ. αρ. πρωτ. με αρ. ..../12-7-2016 και ...../13-7-2016 αιτήσεις προκειμένου να του επιστραφεί ή να του συμψηφιστεί με τις υπάρχουσες οφειλές του ο φόρος που είχε καταβάλει η αποβιώσασα μητέρα του .....

**Επειδή** οι αιτήσεις υποβλήθηκαν 12-7-2016 και 13-7-2016 **μετά την πάροδο ενός έτους από τον επιγενόμενο λόγο** δηλαδή η ανατροπή της εξ αδιαθέτου διαδοχής συντελέστηκε με την εύρεση διαθήκης η οποία δημοσιεύτηκε στις **12/12/2012.**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αίτηση ορθώς υποβλήθηκε δηλ ένα μήνα πριν την λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας των τριών ετών εντός της οποίας ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα σύμφωνα με τον νόμο να υποβάλλει αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση πράξης του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής αρχής επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 99 παρ 2 του Ν 2961/2001.

**Επειδή η οριστικοποίηση της πράξης επιβολής φόρου** που επιβλήθηκε στην ..... μητέρα του προσφεύγοντος και βεβαιώθηκε με το Α.Τ.Β ...../27-2-2006 ποσού φόρου 3.268,72 € κατεβλήθη σε επτά δίμηνες δόσεις αρχής γενομένης της πρώτης δόσης από 31/3/2006 και εξοφλούμενο στις 30/3/2007 **επήλθε με την συμπλήρωση τριετίας ήτοι 3/3/2010.**

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση ο λόγος που δικαιολογεί την τροποποίηση ή την ακύρωση γεννήθηκε μετά την λήξη της τριετίας **δηλαδή στις 13/12/2012** όπου δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Χανίων η με α/α ...../2012 χειρόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος.

**Επειδή** οι αιτήσεις υποβλήθηκαν στις 12-7-2016 και 13-7-2016 **μετά την πάροδο ενός έτους από τον επιγενόμενο λόγο** δηλαδή την ανατροπή της εξ αδιαθέτου διαδοχής που συντελέστηκε με την εύρεση διαθήκης η οποία δημοσιεύτηκε στις **12/12/2012.**

**Επειδή** η επίκληση της διάταξης του άρθρου 99 παρ 2 του Ν 2961/2001 από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμος διότι στην προκειμένη περίπτωση ισχύ έχουν οι διατάξεις της παρ. 3 του ιδίου άρθρου και νόμου σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα .

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 11/8/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ οδός .....ΤΑΥΡΟΣ κατά της από 19/6/2017 οριστικής πράξης φορολογίας κεφαλαίου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**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