



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 25-01-2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθ.αποφ.: 378

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

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. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017). .

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής>>

4. Την με αριθ. πρωτ./27-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της από 10-09-2018 πράξης με αριθ.πρωτ./10-09-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, με την οποία δεν γίνεται δεκτή η με αριθ./10-09-2018 δήλωση κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1989 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 02-10-2018 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης .

Επί της με αριθ.πρωτ./27-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 04-03-1989 απεβίωσε ο ο οποίος κατέλειπε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους του τις δύο (2) κόρες του, την προσφεύγουσα και την κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου στην κάθε μία.

Με την με αριθ. /18-08-1989 δήλωση κληρονομίας (αριθ. φακέλου), που υπέβαλαν από κοινού στη Δ.Ο.Υ. Ν. ΦΙΛΑΔΕΛΦΕΙΑΣ, συμπεριέλαβαν «ένα αγροτεμάχιο κείμενο στη θέση, εμφανιζόμενο υπό τον αριθμό οκτώ (8) στο σχεδιάγραμμα του μηχανικού από Σεπτέμβριο 1965, εκτάσεως 1.000τμ, συνορευόμενον γύρωθεν με ιδιοκτησία και αγνώστων ιδιοκτητών».

Επί της ανωτέρω δήλωσης κληρονομίας, εκδόθηκε η με α/α /22-08-1997 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, λόγω επανακαθορισμού της αξίας του ως άνω ακινήτου από 500.000δρχ σε 4.800.000δρχ βάσει ελέγχου και επιβλήθηκε φόρος για κάθε μία από τις κληρονόμους φόρος ύψους 780.000δρχ ή 2.289,07€ (το ποσό σήμερα για την προσφεύγουσα ανέρχεται σε 6.470,79€, εκ των οποίων το κεφάλαιο είναι 2.156,93€ και οι προσαυξήσεις 4.313.86€).

Στη συνέχεια, το έτος 2017 κατόπιν έρευνας της ίδιας στο Κτηματολογικό Γραφείο Σπάτων, διαπίστωσε ότι το συγκεκριμένο ακίνητο με ΚΑΕΚ, είναι καταχωρημένο στο όνομα της Δ.Ε.Η. κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% από το έτος 1972 και ότι δεν υπήρχε μερίδα στο Υποθηκοφυλακείο Σπάτων στο όνομα του πατέρα της.

Κατόπιν των ανωτέρω προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και υπέβαλε την με αριθ. /10-09-2018 ανακλητική της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, με αριθ.πρωτ. /10-09-2018, ζητώντας να διαγραφεί από τα κληρονομαία στοιχεία το εν λόγω ακίνητο. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτή τη δήλωση, με την αιτιολογία ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, καθώς και η υποχρέωση του για επιστροφή φόρων (Ν.3842/2010 άρθρο 44 και Ν.4174/2013 άρθρο 19 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1114/2016).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ώστε να κριθεί και αξιολογηθεί επί της ουσίας η δήλωσή της και να απαλλαγεί από την καταβολή του επιβληθέντος φόρου κληρονομίας, άλλως να διαγραφούν οι προσαυξήσεις ύψους 4.313.86€, ώστε σε κάθε περίπτωση να καταβάλλει μόνο το υπόλοιπο κεφάλαιο ύψους 2.156,93€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το ακίνητο είχε αγοραστεί από τον πατέρα της τη δεκαετία του 1970 προφορικά/άτυπα χωρίς συμβόλαιο και δηλώθηκε από την ίδια και την αδελφή της στη δήλωση κληρονομίας, λόγω παρανόησης/πλάνης, σύμφωνα με τα λεγόμενα του, αφού ουδέποτε υπήρξε μερίδα του στο Υποθηκοφυλακείο. Όσον αφορά την ίδια, δεν προέβη σε συμβολαιογραφική πράξη αποδοχής και μεταγραφής για το συγκεκριμένο ακίνητο.

2. Η επίκληση του άρθρου 44 του Ν.3842/2010 είναι άσχετη με την όλη υπόθεση διότι ο νόμος αυτός δεν αφορά κληρονομιά, αλλά Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. Εξάλλου το άρθρο 44 δεν αφορά την παραγραφή, αλλά ρυθμίζει άσχετα θέματα (βεβαίωση του φόρου).

3. Αναφορικά με την επίκληση του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 και σχετικά με την ουσία του ισχυρισμού περί παραγραφής, ο ισχυρισμός είναι μη βάσιμος αλλά και αντίθετος με την αρχή της χρηστής διοίκησης. Σύμφωνα με νομολογία του Σ.τ.Ε. η παραγραφή δεν είναι δικαίωμα του δημοσίου, είναι ευχέρεια του φορολογουμένου.

4. Δεν επιδιώκει την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού, αλλά ζητά να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του υπολοίπου το οποίο είναι παράνομο και παράλογο και επικουρικά να διαγραφούν οι προσαυξήσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 & 2 του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 επιτρέπεται η ανάκληση της δήλωσης φόρου κληρονομίας λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου. Η ανάκληση δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.

Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με νέα δήλωση, η οποία υποβάλλεται το αργότερο ένα έτος πριν από τη συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για επιβολή φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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 η εικονικότητα του συμβολαίου μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεστεί η παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.15 του Ν.3427/2005 περί «Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών»:

15. Η προθεσμία παραγραφής που ορίζεται στην [παράγραφο 5 του άρθρου 102 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών](#), Δωρεών, Γονικών Παροχών παρατείνεται μέχρι την [31-12- 1989](#).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ.2 του Ν.2362/1995 (Φ.Ε.Κ. 247 τ.Α/27-11-1995) ορίζεται ότι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία έτη από την καταβολή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι τροποποιητική 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ.1114/22-07-2016 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», ορίζονται :

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 19 του Ν. 4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

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 (παρ. 3).

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).....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, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν.4512/2018 τροποποιείται η παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 και αντικαθίσταται ως εξής:

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.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών» του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58/23-04-2010), ορίζεται ότι:
Α. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

20. Η παρ. 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001 αντικαθίσταται ως εξής: το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή και είσπραξη φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31-12-1994, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται: α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου, από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομουμένου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31-12-1994, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.3842/2010 περί «βεβαίωσης του φόρου», ορίζεται ότι:

1. Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:

- α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά,
- β) βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής,
- γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Μετα τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα κάτωθι;

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε από κοινού με την αδελφή της την με αριθ./18-08-1989 συμπληρωματική δήλωση κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1989 (θάνατος 04-03-1989), στην οποία συμπεριέλαβαν ένα αγροτεμάχιο κείμενο στη θέση, εκτάσεως 1.000τμ.

Επειδή επί της ανωτέρω δήλωσης κληρονομίας, εκδόθηκε η με α/α/22-08-1997 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, λόγω επανακαθορισμού της αξίας του ως άνω ακινήτου από 500.000δρχ σε 4.800.000δρχ βάσει ελέγχου και επιβλήθηκε φόρος για κάθε μία από τις κληρονόμους φόρος ύψους 780.000δρχ ή 2.289,07€ (το ποσό σήμερα για την προσφεύγουσα ανέρχεται σε 6.470,79€, εκ των οποίων το κεφάλαιο είναι 2.156,93€, μετά την καταβολή ποσού 132,14€ στις και οι προσαυξήσεις 4.313.86€).

Επειδή η με αριθ./10-09-2018 ανακλητική δήλωση με αριθ.πρωτ./10-09-2018, δεν έγινε δεκτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν.3842/2010, Ν.4174/2013 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1114/2016, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κληρονομίες στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31-12-1989 (άρθρο 20 παρ.15 του Ν.3427/2005).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 02-10-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. ΙΩΝΙΑΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί οπότε το αίτημα της προσφεύγουσας περί ακύρωσης δήλωσης φόρου κληρονομίας και διαγραφής των προσαυξήσεων λόγω υποβολής ανακλητικής δήλωσης, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ.πρωτ./27-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, κατά της από 10-09-2018 πράξης με αριθ.πρωτ./10-09-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, με την οποία δεν γίνεται δεκτή η με αριθ./10-09-2018 ανακλητική δήλωση κληρονομίας, λόγω παραγραφής (έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1989).

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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

