



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/12/2019
Αριθμός απόφασης: 3291

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της υπ. αριθ./2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επί της με αριθ. πρωτ./2019 αιτήσεως της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της με αριθ. 196/08 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επί της με αριθ. πρωτ./2019 αιτήσεως της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της με αριθ./08

δήλωσης φόρου κληρονομιάς και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ./**2019** αρνητική απάντησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ απέρριψε το με αριθ. πρωτ./**2019** αίτημα της προσφεύγουσας για τροποποίησης της με αριθ./08 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

Ιστορικό

Στις **22/07/2008**, η προσφεύγουσα προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΣΑΛΑΜΙΝΑΣ και υπέβαλε την υπ' αριθ./**2008** δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/2005) ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 11/09/2005 του

Σύμφωνα με τη δήλωση αυτή, στις 23/11/2007 δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Πειραιά η υπ' αριθ./2002 Δημόσια Διαθήκη δια της οποίας η προσφεύγουσα κληρονόμησε ποσοστό 1/3 εξ αδιαίρετου αστικού οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου που βρίσκεται στη θέση «.....» του Δήμου

Από την εν λόγω κληρονομιά προέκυψε αναλογούν φόρος ποσού 26.831,00€ (ΑΚΧ/..../2009), από το οποίο ποσό η προσφεύγουσα έχει καταβάλει το ποσό των 3.253,56€.

Εν συνεχεία, στις 14/06/2019, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή της υπό κρίση με αριθ. πρωτ./**2019** αίτησή της περί ανάκλησης της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επικαλούμενη την έλλειψη κυριότητάς της επί του ως άνω ακινήτου, αιτούμενη τη διαγραφή του βεβαιωθέντος φόρου κληρονομιάς και επιστροφής των ποσών που είχε πληρώσει ως αχρεωστήτως καταβληθέντα.

Με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ απέρριψε το αίτημά της διότι η ανάκληση τροποποίησης δήλωσης γίνεται με αντίστοιχη δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.4174/2013 και την ΠΟΛ.1114/2016, η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να της επιστραφούν τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά και να διαγραφεί εξ ολοκλήρου η οφειλή που έχει γεννηθεί με την υπό κρίση δήλωση φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση νόμου, έλλειψη νομικού ερείσματος, καθώς το κρινόμενο ακίνητο είναι αγνώστου ιδιοκτήτη και η προσφεύγουσα δεν μπορεί να το διεκδικήσει και να προχωρήσει σε συμβολαιογραφική πράξη αποδοχής κληρονομιάς.
2. Δικαιολογημένη η ολιγωρία για την αίτηση ανάκλησης της επίδικης φορολογικής δήλωσης λόγω σοβαρών προβλημάτων υγείας του αποθανόντος πλέον συζύγου της και της ίδιας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 «ανάκληση δηλώσεων» του ν.2961/2001** 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.

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαίνεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα.»

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.»

Επειδή, στο άρθρο **102§1 περ. α' περί «Παραγραφής δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου» του ν.2961/2001** ορίζεται:

«1. 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, [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «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, με το **άρθρο 19 παρ. 1, 2 και 3** του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) 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 εντός της προθεσμίας 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 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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **90§§1,2** «Παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου» του ν.2362/1995 ορίζεται ότι:

«1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. [...]»

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 την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις **22/07/2008**, η προσφεύγουσα προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΣΑΛΑΜΙΝΑΣ και υπέβαλε την υπ' αριθ./2008 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/2005) ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 11/09/2005 ΤΟΥ

Επειδή, όπως προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθμ./2015 εντολής ελέγχου και καταγράφεται στην από 10/03/2015 έκθεση ελέγχου κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, η ως άνω δήλωση κρίθηκε ειλικρινής.

Επειδή, η υπ. αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εντός του έτους 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, το δημόσιο εξέπεσε του δικαιώματος του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2018.

Επειδή, η κρινόμενη αίτηση περί ανάκλησης/ τροποποίησης της ως άνω δήλωσης υποβλήθηκε την 14/06/2019, ήτοι σε ημερομηνία που είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Επειδή, βάσει των ως άνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.