



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/9/2018

Αριθμός απόφασης 3698

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 20/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της σιωπηρής απόρριψης σε αίτημα με αριθ.πρωτ./20-2-2018 για επιστροφή φόρου κληρονομιάς ως αχρεωστήτως καταβληθέντος , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της με το υπ. αρ. πρωτ./20-2-2018 έγγραφο, επί των διαπιστώσεων ελέγχου που της κοινοποιήθηκαν με την υπ'αρ./2018 Προσωρινή

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και αιτήθηκε με το ως άνω έγγραφο να της επιστραφεί άμεσα και με τους νόμιμους τόκους ποσό φόρου 2.328,60 € ως αχρεωστήτως καταβληθείς από μέρους της.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Η προσφεύγουσα τυγχάνει κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 28/12/2006 Με την δημοσίευση της με αριθμό/27-11-2008 Δημόσιας Διαθήκης, ο διαθέτης όρισε κληρονόμους τον μεν γιό του να λάβει το δικαίωμα της επικαρπίας για όλη του τη ζωή και την προσφεύγουσα εγγονή του, να λάβει την Ψιλή κυριότητα των παρακάτω περιγραφομένων ακινήτων που βρίσκονται στην Αράχωβα Βοιωτίας.

1.Ελαιοκτήματος στη θέση

εκτάσεως 4.000 μ² Αντικειμενικής Αξίας 4.928.00€

2. Παλαιού κτιρίου στην και στη συνοικία επί της Δημοτικής οδού

Ξενοδοχείο κλασικού τύπου, με άδεια Οικοδομής/58, Σήμα Λειτουργίας ΕΟΤ/06 κατηγορίας Δ (1*)

Αντικειμενικής Αξίας 371.441,00€

Συνολική Αξία ενεργητικού 376.369,00€

Υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, δήλωση φόρου κληρονομιάς με Αριθμό/29/01/2009 από τον και για λογαριασμό της προσφεύγουσας (ανήλικης ασκών την Γονική Μέριμνα).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν.2961/01. προσδιόρισε τη Φορολογητέα αξία της Ψιλής Κυριότητας στο ποσό των **225.814,00€**

Συνολική αξία 376.369.00€X 6/10 = 225.821.40€.

Στην συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ έγινε καταλογισμός του αναλογούντος Φόρου σύμφωνα με τον ν.3427/05 ποσού **14.160,00€**, ο οποίος βεβαιώθηκε στο όνομα του πατέρα της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ., με Α.Χ.Κ./**13-02-2009**, ο οποίος και τον κατέβαλε.

Ακολούθως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς, με την υπ. αρ./18-12-2017 εντολή διενήργησε έλεγχο στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση και διαπίστωσε τα κάτωθι:

ΜΕΡΙΔΑ

Με την συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς υπ'αριθ./2009 η προσφεύγουσα απέκτησε την Ψιλή κυριότητα των παρακάτω:

1. Ελαιοτεμαχίου στη θέση εκτάσεως 4.000 μ².

2. Παλαιού κτιρίου στην και στη συνοικία επί της Δημοτικής οδού, Ξενοδοχείο κλασικού τύπου, με Άδεια Οικοδομής, Σήμα Λειτουργίας ΕΟΤ/06 κατηγορίας Δ (1*).

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ

ΜΕΡΙΔΑ

Συμπληρωματική δήλωση υπ'αρ./09 ψιλή κυριότητα των παρακάτω:

1. Η Ψιλή κυριότητα του ελαιοτεμαχίου είναι:

4.928,00€ $\chi 6/10 = 2.957,00\text{€}$

2. Η Ψιλή κυριότητα του Ξενοδοχείου είναι:

371.441,00€ $\chi 6/10 = 222.865,00\text{€}$

3. Επιπλα-σκεύη βάσει του αρθ.13Ν2961/01:

$75.022,07 * 1/30 \chi 6/10 = 1.500,00\text{€}$

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΔΑΣ. — 227.322,00€».

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου με βάση τον ν. 3427/2005	
Φόρος βάση δήλωσης	0
Φόρος Βάση ελέγχου	14.464,00

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ με το υπ. αρ. πρωτ./17-01-2018 έγγραφο κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ. αριθ. Σημ.:/2018 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28Ν.4174/2013, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου:

Η προσφεύγουσα με το υπ. αρ. πρωτ./20-2-2018 έγγραφο της , κατέθεσε τις απόψεις της επί του διενεργηθέντος ελέγχου στις οποίες αναφέρονται τα κάτωθι:

Κατά τον έλεγχο της δήλωσης/09 αγνοήθηκαν:

α) Οι αξίες των ακινήτων ($4.928,00 + 371.441,00 = 376.369,00\text{€}$). που περιγράφονται στη Δήλωση και προκύπτουν από Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου, Έντυπο ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπο Κ6, ως το αντικειμενικό σύστημα (Αντικειμενικές Αξίες Ακινήτων 2006 ΔΗΜΟΣ ΑΡΑΧΩΒΗΣ ΝΟΜΟΥ ΒΟΙΩΤΙΑΣ Δημοσίευση 9-1-2006), και έχουν συνυποβληθεί με την δήλωση/09.

β) Ο προσδιορισμός της Φορολογητέας Αξίας της Ψιλής κυριότητας στο ποσό των $225.814,00\text{€}$ ($376.369,00\text{€} \chi 6/10$) και

γ) Ο Φόρος αυτής που είχε βεβαιωθεί, ποσό 14.160,00€ με τον Α.Χ.Κ. /13-02-2009.

Ο έλεγχος θεώρησε την δηλωθείσα και Φορολογημένη ήδη αξία Ψιλής κυριότητας της δήλωσης /09, 376.369,00€X6/10 =225.821,40€ ως αποτέλεσμα του ελέγχου , ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 225.822,00, και

παρουσίασε ως _____ ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ _____ 0 (ΜΗΔΕΝ)

πλέον Έπιπλα/Σκεύη ποσό _____ 1.500,00

προσδιόρισε ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ 227.322,00.

Και καταλόγισε εκ νέου φόρο ποσού 14.464,00€, σύμφωνα με τον Ν. 3427/05.

δ) Επί του κοινοποιηθέντος Σημειώματος ελέγχου δεν έγινε αναφορά στις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων και μοναδικών στοιχείων της δήλωσης, δεν διαπιστώθηκε κάποια ανακρίβεια της δήλωσης, δεν παρουσιάστηκε κάποιο νέο στοιχείο που να μην έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση. Σύμφωνα με τον ν.2961/01 άρθρα 10, 73,74,76 ,η ως άνω δήλωση, θα έπρεπε να κριθεί ειλικρινής.

ε) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς ε σ φ α λ μ έ ν α υπολόγισε τον Φόρο Ψιλής κυριότητας με τον ν.3427/05 στην κρινόμενη ΔΗΛΩΣΗ Φ. Κ. /09, διότι σύμφωνα με τον ν.2961/01 άρθρο 16 παρ. 5 περ. ε, αφού έλαβε υπ' όψη το ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΨΙΛΗΣ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑΣ που ζητήθηκε, στην περίπτωση αυτή χρόνος Φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.

Αυθαίρετα εφάρμοσε τον ν.3427/05 άρθρο 20 παρ. 5 και υπολόγισε στην Αξία Ψιλής κυριότητας της δήλωσης /09 ποσού 225.821,40€ φόρο ύψους 14.160,00€, τον οποίο βεβαίωσε με Α.Χ.Κ. /13-02-2009.

Ο ν. 3554/2007 (ΦΕΚ 80^Α/16-04-2007) άρθρο 5 παρ.2, αντικατέστησε τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών όπως ίσχυαν, και οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 1^η Μαρτίου 2007. Με την υποβληθείσα δήλωση /29-01-2009 ζητήθηκε η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, **και εφ' όσον χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης, ο φόρος που αναλογεί στην αξία Ψιλής κυριότητας της δήλωσης 225.821,40€ ανέρχεται σε ποσό 11.831,40€.**

Σύμφωνα με τον ν.3427/2005 άρθρο 20 παρ. 12 Αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του φόρου, ο αριθμός των δόσεων που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια, διπλασιάζεται.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν σε υποθέσεις στις οποίες η βεβαίωση του φόρου στο τμήμα εσόδων γίνεται από την δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 312^Α/ 27-12-2005). Αν και η βεβαίωση του φόρου έγινε στις 13/02/2009, καταχρηστικά το ευεργέτημα του νόμου δεν της χορηγήθηκε.

Έγινε επιλεκτική εφαρμογή του ν.3427/2005 και δεν εφαρμόσθηκε ο ν. 3554/2007.

Σε συνέχεια όλων αυτών των μη νόμιμων, καταχρηστικών, αυθαίρετων και παράτυπων ενεργειών της Διοίκησης επιχειρήθηκε εκ νέου, (χωρίς την επισήμανση κάποιας ανακρίβειας της Δήλωσης/09, ή την ύπαρξη νέου στοιχείου, καθ υπέρβαση των άρθρων 69 παρ. 4, και άρθρο 81 του ν.2961/01), η Φορολόγηση της Ψιλής κυριότητας της Δήλωσης/09, με τις υπ'αριθ./18 Π.Π.Δ.Π.Φ.Κ και/2018 Σ.Δ.Ε.

Στ) Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του Έξοδα κηδείας ύψους 1.500,00 :1.500,00x6/10=900€, και έξοδα από δάνειο της Εθνικής τράπεζας: 53.667x6/10=32,200.00€»(Προερχόμενα από Παραστατικά που ο έλεγχος έχει στην κατοχή του, και η ίδια τα αγνοεί, παρακάλεσε να της χορηγηθούν αντίγραφα), μη νόμιμα, καθ υπέρβαση των αρμοδιοτήτων του, εφ' όσον δεν προκύπτουν από την Δήλωση/09 ή από άλλα σχετικά έγγραφα).

ζ) υπέβαλε αξίωση επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού 2.328,60€. (14.160,00€-11.831.40€=2.328.60€).

Η αξίωση γεννήθηκε επιγενομένως, αφού με τα παραπάνω κοινοποιούμενα έγγραφα στις 17/01/2018, έλαβε γνώση των ενεργειών της Διοίκησης, και την λανθασμένη εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τον ν. ν.3427/2005 .

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ κατόπιν των ανωτέρω έκανε εν μέρει δεκτές τις απόψεις της προσφεύγουσας «Εφόσον, στη με αριθμό/2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς, έχει ζητηθεί από τους κληρονόμους η άμεση φορολόγηση της Ψιλής Κυριότητας, η υπηρεσία μας έχει φορολογήσει και την Επικαρπία όπως προβλέπεται από την παρ. 1 και παρ. 4 αρθ. 15 του Ν. 2961/01 την οποία έχει βεβαιωθεί στο ΑΦΜ του επικαρπωτή και στο ίδιο ΑΦΜ έχει βεβαιωθεί η ψιλή κυριότητα καθώς ασκούσε την κηδεμονία της σύμφωνα με το αρθ.83 παρ.4 του Ν.2961/01».

ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα αξία αυτής ως εξής:

	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου
Αξία αντικειμένων φορολογίας	225.822,00	225.822,00
Έκπτωση χρεών – βαρών	33.100,00	33.100,00
Συνολική φορολογητέα αξία	192.722,00	192.722,00

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου με	10.920,00
-----------------------------------	-----------

βάση τον ν. 3427/2005	
Φόρος βάση ελέγχου	0
Σύνολο για καταβολή	0

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Την εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας :

α) Ν,2961/01, άρθρο 16 παρ. 1 και παρ. 5 περ. ε, άρθρο 29 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3554/2007 άρθρο 5 παρ. 2, άρθρο 69 παρ.4, άρθρο 73, άρθρο 81 παρ. 7.

β) Ν.3427/2005 άρθρο 20 παρ. 12 και

2. Την θεραπεία της παράλειψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς, στο ΑΙΤΗΜΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος(σιωπηρή απόρριψη).

Η υποχρέωση της διοίκησης για επιστροφή φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 90 του ν. 2365/1995, είναι τριετής από την καταβολή και, στην περίπτωση που η αξίωση επιστροφής γεννάται επιγενομένως ενώ η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, η παραγραφή αυτής της αξίωσης αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου, (βλ. Ν.Σ.Κ. 656/2002, ΠΟΛ.1005/10.1.2003, ΣτΕ 4290/1995, ΣτΕ 2056/1989. ΣτΕ 3091/1984). Σχετ. ΠΟΛ. 1199/2017. **(στη συγκεκριμένη περίπτωση, από τη κοινοποίηση 17/01/2018 των :/2018 Σ.Δ.Ε. και/2018 Π.Π.Δ.Π.Φ.Κ.)**

Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΤΗΝ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΤΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ σε 192.722,00€

και υπολόγισε τον αναλογούντα Φόρο βάσει των

διατάξεων του ν. 3427/05 στο ποσό

10.920,00€.

Φόρος που προέκυψε από τον έλεγχο

0

ΣΥΝΟΛΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ

0

ΚΛΙΜΑΚΑ Με τον Ν. 3427/2005

Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
80.000,00€	0
100.000,00€	1.000,00
220.000,00	13.000,00

ΗΤΟΙ ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ 10.272,00€ ΚΑΙ ΟΧΙ 10.920,00€.

3. ΚΛΙΜΑΚΑ Με τον Ν. 3554/2007

Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
95.000,00€	0
120.000,00€	1.250,00
265.000,00	15.750,00

ΗΤΟΙ ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ 8.522,00€.

Δηλαδή η Διοίκηση προέβη κατ επανάληψη σε λανθασμένη εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 αντιμετώπιση υπόθεσαν φορολογίας κεφαλαίου για ακίνητα που βρίσκονται στο δήμο ΨΥΧΙΚΟΥ ...

Παρ.α Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ Ν 4174/2013 η αξίωση για επιστροφή φόρου , οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου..... Επομένως η αξίωση για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για υποθέσεις με χρόνο φορολογίας από την 1/1/2014 και επόμενα (και για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών ,δωρεών και γονικών παροχών από την 1/1/2015) δεν έχει ακόμα υποπέσει σε παραγραφή , η δε φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τα έτη αυτά..

Παρ.β. Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 72 ΚΦΔ ως προς την παραγραφή υποθέσεων και φορολογικών υποχρεώσεων προγενέστερων της ισχύος αυτού, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου διατάξεις ανά φορολογία. Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 43 του ιδίου άρθρου εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα η καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο που αφορά φορολογικό έτος , διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη της ισχύος του ΚΦΔ προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου για τα σχετικά με την παραγραφή εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι έναρξης ισχύος του κώδικα. Η υποχρέωση της διοίκησης για επιστροφή φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος για τα έτη αυτά σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 90 του Ν 2362/1995 είναι τριετής από την καταβολή και στην περίπτωση που η αξίωση επιστροφής γεννάται επιγενομένως ενώ η καταβολή είναι κατ αρχήν νόμιμη η παραγραφή αυτή της αξίωσης αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου(β. Ν.Σ.Κ 656/2002,ΠΟΛ 1005/10-1-2003,ΣΤΕ 4290/1995,ΣΤΕ 2056/1989, ΣΤΕ 3091/1984).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για υποθέσεις με χρόνο φορολογίας μέχρι το 2014 (2015 για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών) εφόσον για αυτές δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου η επιστροφή φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος πραγματοποιείται εντός τριών ετών από τον επιγενόμενο λόγο.

Παρ Β 1. 2 φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβιβάσεων . Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών ,δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές **υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102** του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών ,δωρεών και γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παιγνίδια ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν 2961/2001 είναι κατά κανόνα δεκαετία και δεκαπενταετία επί μη δήλωσηςΓια φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 ή 2014 και επομένων αντίστοιχα η παραγραφή ορίζεται από τον ΚΦΔ.

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

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, ή 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.

Προϋπόθεση για νέα εκκαθάριση είναι η μεταβολή της υποχρέωσης του φορολογούμενου στο όνομα του οποίου είχε βεβαιωθεί ο φόρος .Με άλλα λόγια νέα εκκαθάριση γίνεται στις περιπτώσεις που από κάποιο πραγματικό ή νομικό γεγονός μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου προσώπου και η μεταβολή αυτή έχει ως αποτέλεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου την μείωση ή την αύξηση της φορολογικής του υποχρέωσης..

Οι περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2961/2001 προβλέπεται ρητά νέα εκκαθάριση του φόρου με βάσει της διατάξεις του άρθρου 100 είναι..α)...β)... γ)....δ)....ε).... Στ) όταν σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ 4 του ιδίου νόμου διορθώθηκαν λογιστικά λάθη της δήλωσης με συνέπεια την μεταβολή της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ 4 του ιδίου νόμου οποιασδήποτε λογιστικά λάθη είτε κατά την περιγραφή η την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που δηλώθηκαν **είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου διορθώνονται μέσα σε μια πενταετία από τον Προϊστάμενο της δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή μετά από**

αίτηση του φορολογούμενου. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 Ν 2961/2001.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013,: «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.**», σύμφωνα δε με τη σχετική Εισηγητική Έκθεση αναφορικά με τη διάταξη αυτή: «Με την περίπτωση 21 διευκρινίζεται, προς άρση οποιασδήποτε ερμηνευτικής αμφιβολίας ήθελε θεωρηθεί ότι υπάρχει μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του Κώδικα, ότι, εφ' όσον είτε με τροποποιητική φορολογική δήλωση είτε με σχετικό αυτοτελές αίτημα ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έχει προβληθεί ή προβάλλεται από φορολογούμενο αξίωση επιστροφής φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τα σχετικά με τον χρόνο της παραγραφής της αξίωσης αυτής, εφαρμόζονται τα ισχύοντα σε κάθε φορολογία -είτε βάσει ειδικής είτε βάσει γενικής διάταξης- μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η διάταξη αυτή είναι ερμηνευτικά συνεπής με την διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του Κώδικα που ορίζει ότι για κάθε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για τις αξιώσεις του Δημοσίου να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων κλπ εφαρμόζονται αντίστοιχες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...]. Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.» Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: «1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου , δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: «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' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο:

«Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.» Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, **η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται** μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, **οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής.** Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης), «...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθάρισεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υπόθ./2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής, μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. Επομένως, ο στόχος του Κράτους να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες του, χωρίς να εμποδίζεται από σημαντικά ανεξόφλητα χρέη που θα επάγονταν δυσμενείς επιπτώσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενόψει και του μεγάλου αριθμού και ύψους των διαφορών που ανακύπτουν από την άσκηση φορολογικών προσφυγών, δικαιολογούν τη θέσπιση ευλόγων χρονικών περιορισμών για την άσκηση των εν λόγω προσφυγών (πρβλ. ΣτΕ 761/2014 επταμ.). Εν πάση περιπτώσει, η προβλεπόμενη τριετής παραγραφή δεν είναι τόσο βραχεία, ώστε, ενόψει της φύσεως της διαφοράς και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, να παρακωλύει ουσιωδώς την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 91 παρ.2 του ν.δ/τος 321/1969, με την οποία θεσπίζεται τριετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων

φόρων, δεν αντίκειται στην από το άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας, στο συγκεκριμένο δε ζήτημα το Σύνταγμα δεν έχει στενότερη έννοια από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το κυρωθέν με ν. 2462/1997 (Α' 25) Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, απορριπτομένων ως αβασίμων των προβαλλομένων περί αντιθέσεως της ως άνω διατάξεως του ν.δ/τος 321/1969 στα άρθρα 4 παρ. 1 (περί ισότητας), 20 παρ. 1 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 25 παρ. 1 (περί αναλογικότητας) του Συντάγματος, 6 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 13 (περί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων) και 14 (περί ισότητας στη χρήση των ατομικών δικαιωμάτων) της ΕΣΔΑ και 2 παρ. 3 περ. α' και β' (περί πρόσφορης δικαστικής προσφυγής του ατόμου επί παραβιάσεως των δικαιωμάτων του), 14 (περί ισότητας των διαδίκων και δίκαιης δίκης) και 26 (περί ισονομίας) του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (πρβλ. ΑΕΔ 1, 2/2012, 9/2009, απόφ. ΕΔΔΑ της 3.10.2013-υποθ.25816/2009, ΣτΕ 3429, 2613, 1292, 941/2013, 5124, 2998/2012).»

Σχετικές και η υπ. αρ. **3983/2013 απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας** καθώς και η **γνωμοδότηση 240/2016 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι ... η παραγραφή είναι τριετής και αρχίζει από την καταβολή (σταθερό εναρκτήριο χρονικό σημείο) και όχι από την βεβαίωση ή το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή.....

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Λειβαδιάς απέρριψε σιωπηρώς το αίτημα της προσφεύγουσας ,που διατυπώθηκε με το υπ. αρ. πρωτ./20-2-2018 έγγραφο της για να της επιστραφεί άμεσα και με τους νόμιμους τόκους ποσό φόρου 2.328,60 € (14160,00€-11831,40€) ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ως άνω λεπτομερώς περιγραφόμενη **αξίωση γεννήθηκε επιγενομένως**, αφού έλαβε γνώση των ενεργειών της Διοίκησης με την υπ'αρ./2018 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς που της κοινοποιήθηκε στις 17/01/2018 .

Επειδή ο φόρος στην κρινόμενη περίπτωση βεβαιώθηκε νόμιμα το έτος 2009 (ΑΧΚ/13-2-2009) δεν υφίστανται λόγοι που γεννήθηκαν αργότερα ώστε να δικαιολογούν την ζητούμενη επιστροφή, διότι η υπ'αρ./2018 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς δεν αφορά επιγενόμενο λόγο δηλ **αλλαγή φορολογικών διατάξεων ή φορολογητέας περιουσίας. Η εκ παραδρομής λανθασμένη εκκαθάριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής** δεν εμπίπτει στην έννοια του επιγενόμενου λόγου και σε συνδυασμό με διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995 η προβαλλόμενη αξίωση έχει παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 20/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της σιωπηρής απόρριψης σε αίτημα με αριθ.πρωτ. /20-2-2018 για επιστροφή φόρου κληρονομιάς ως αχρεωστήτως καταβληθέντος , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ

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 .