



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 1/9/2017

Αριθμός απόφασης 4274

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 12/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οδός «.....» κατά της υπ' αριθ. πρωτ. «.....» απορριπτικής απόφασης που κοινοποιήθηκε την 15/3/2017 επί της με αρ. πρωτ. «.....» αίτησης για επιστροφή καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. πρωτ. «.....» απορριπτική απόφαση που κοινοποιήθηκε την 15/3/2017 επί της με αρ. πρωτ. «.....» αίτησης για επιστροφή καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ της ζητείται η ακύρωση.

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 12/4/2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πρωτ. «.....» απορριπτική απόφαση που κοινοποιήθηκε την 15/3/2017 επί της με αρ. πρωτ. «.....» αίτησης για επιστροφή καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας .

Η διαφορά φόρου προέκυψε με τον θάνατο την 20/8/2008 της «.....» η οποία με την υπ. αρ. «.....» δημόσια διαθήκη του Συμβολαιογράφου Κέρκυρας «.....» η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ. αρ. «.....» πρακτικό του Πρωτοδικείου Κέρκυρας κατέλειπε στην προσφεύγουσα διαμέρισμα τρίτου ορόφου επί της οδού «.....» της πόλεως ΚΕΡΚΥΡΑΣ του δήμου ΚΕΡΚΥΡΑΣ .

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την από **10/2/2009** δήλωση φόρου κληρονομιάς και κατέβαλλε τον προκύψαντα φόρο 7.287,00 €.

Στην συνέχεια εναντίον της ασκήθηκε προσφυγή με αρ. κατ. «.....» από τους «.....» και «.....» για την ακύρωση της ως άνω διαθήκης.

Επί της ως άνω αγωγής εξεδόθη η υπ. αρ. «.....» απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Κέρκυρας δια της οποίας απορρίφθηκε η ως άνω αγωγή.

Ακολούθως ασκήθηκε η με αρ. κατάθεσης «.....» έφεση επί της οποίας εκδόθηκε η υπ. αρ. «.....» **τελεσίδικη** απόφαση του Εφετείου Κέρκυρας με την οποία έγινε δεκτή η έφεση και ακυρώθηκε η ως άνω διαθήκη.

Επί της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση με αρ. κατ. «.....» επί της οποίας εκδόθηκε η υπ. αρ. «.....» **αμετάκλητη** απόφαση του Αρείου Πάγου με την οποία απορρίφθηκε η αναίρεση.

Κατόπιν της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την με αρ..πρωτ «.....» **αίτηση για την επιστροφή του φόρου κληρονομιάς που είχε καταβάλει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.**

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ επί της ως άνω αίτησης εξέδωσε την υπ. αρ. πρωτ. «.....» απόφαση με την οποία απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας με την αιτιολογία ότι η ως άνω φορολογική διαφορά επιλύθηκε τελεσίδικα με την υπ. αρ. «.....» απόφαση του Εφετείου Κέρκυρας η οποία με βάση το άρθρο 904 Κ.Πολ.Δ συνιστά εκτελεστό τίτλο και δεδικασμένο βάσει του άρθρου 321 Κ.Πολ.Δ. κατά συνέπεια η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 99 παρ 1-3 Ν 2961/2001.

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

1. Την παρ. 3 του άρθρου 99 και το εδάφιο ε) της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν 2961/2001.

2. Η απόφαση του Αρείου Πάγου εξεδόθη την 3/12/2014 και η αίτηση για την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου υπεβλήθη την 27/4/2015 επομένως εντός έτους από της εκδόσεως της αμετάκλητης απόφασης. Οι προθεσμίες που ορίζονται από τις ως άνω διατάξεις για την υποβολή της αίτησης απαιτούν αμετάκλητη δικαστική απόφαση και όχι τελεσίδικη για την υποβολή της αίτησης από τον φορολογούμενο για επιστροφή καταβληθέντων φόρων.

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 Προικών 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 λόγω 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 υποψη λογοι 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 αποφαίνεται 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 **πάντος όχι πέραν του έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης.**

Επειδή στην ΠολΔ 904 § 2 εδ.α ' **ορίζεται ότι εκτελεστοί τίτλοι** είναι αι τελεσίδικοι, ως και αι κηρυχθείσαι προσωρινώς εκτελεστοί αποφάσεις παντός ημεδαπού δικαστηρίου.

Επειδή εν προκειμένω την 20/8/2008 απεβίωσε η «.....» και με την υπ.άριθμ. «.....» δημόσια διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο ΚΕΡΚΥΡΑΣ εγκατέστησε κληρονόμο την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα αποδέχθηκε την κληρονομιά βάσει της εν λόγω διαθήκης και προέβη στην υποβολή της από 10/2/2009 και με αρ. «.....» δήλωσης φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ .

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ στις 20/1/2010 με ΑΧΚ «.....» και ΑΤΒ «.....» προέβη στην βεβαίωση του αναλογούντος φόρου ποσού 7.287,00€ ο οποίος κατεβλήθη από την προσφεύγουσα (αρχής γενομένης της πρώτης δόσης από 1/9/2010 και εξοφλούμενο στις 29/4/2013) .

Εν συνεχεία οι «.....» και «.....» άσκησαν την υπ'αριθμ. «.....» αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ΚΕΡΚΥΡΑΣ με την οποία ζήτησαν να ακυρωθεί η υπ'αριθμ. «.....» δημόσια διαθήκη της αποβιώσασας. Η ως άνω αγωγή απορρίφθηκε με την υπ.άριθμ. «.....» οριστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Κέρκυρας και οι αντίδικοι άσκησαν έφεση η οποία κατέστη **τελεσίδικη** με την υπ'αριθμ. «.....» απόφαση του Εφετείου Κέρκυρας και **αμετάκλητη** με την υπ.άριθμ. «.....» απόφαση του Αρείου Πάγου.

Επειδή η προσφεύγουσα αιτήθηκε με το υπ. αρ. πρωτ. «.....» έγγραφο της την **επιστροφή φόρου κληρονομιάς** ποσού 7.287,00 € που είχε καταβάλει βάση της υπ. αρ. «.....» δήλωσης φόρου κληρονομιάς που είχε υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Επειδή η αίτηση υποβλήθηκε **την 3/7/2015** ήτοι πέραν του έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος της ακύρωσης (υπ'αριθμ. «.....» **τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Κέρκυρας**).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αίτηση ορθώς υποβλήθηκε εντός έτους από την αμετάκλητη απόφαση υπ.άριθμ. «.....» απόφαση του Αρείου Πάγου επικαλούμενη την περ. ε) της παρ 1 του άρθρου 99 Ν 2961/2001.

Επειδή η επίκληση της ως άνω διάταξης από την προσφεύγουσα είναι αβάσιμος διότι στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική εγγραφή (παρ 2 του άρθρου 76... δεν εκδίδεται πράξη αν η δήλωση κριθεί ειλικρινής...) δεν στηρίχτηκε σε απόφαση σε απόφαση πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου που έχει ανατραπεί αμετάκλητα περ. ε) παρ 1 Ν 2961/2002 αλλά με βάση την υποβληθείσα δήλωση της προσφεύγουσας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ισχύ έχουν οι διατάξεις της παρ. 3 Ν 2961/2001 και σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 12/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» ΑΦΜ «.....» κατά της υπ' αριθ. πρωτ. «.....» απορριπτικής απόφασης που κοινοποιήθηκε την 15/3/2017 επί της με αρ. πρωτ. «.....» αίτησης για επιστροφή καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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 .