



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604563

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1746

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
 - στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού και του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού κατά της υπ' αριθμ./2016 Αρνητικής Απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί των υπ' αριθ./2016 και/2016

αιτήσεων τους και επί της υπ' αριθμ./2016 ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 Αρνητική Απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί των υπ' αριθ./2016 και/2016 αιτήσεων τους και επί της υπ' αριθμ./2016 ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

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

Επί της ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ** και του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. πρωτ./2016 αρνητική απάντηση του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ δεν έκανε δεκτή την υπ' αριθμ./2016 ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων και απέρριψε τις υπ' αριθ./2016 και/2016 αιτήσεις τους για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, λόγω παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου, όπως προκύπτει από τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001 (Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών) και των άρθρων 19§3, 41§4, 36§§1,2 του ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα, με την ως άνω ανακλητική δήλωση οι προσφεύγοντες ζήτησαν την ανάκληση της υπ' αριθ./2000 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της υπ' αριθμ./2001 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ./1983), ως προς τα σε αυτήν αναφερόμενα κληρονομιαία ακίνητα και με τις ως άνω αιτήσεις ζήτησαν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς που καταλογίσθηκε βάσει της αρχικής και της συμπληρωματικής δήλωσης σε βάρος τους ποσού 2.937.976δρχ. ή 8.622,09 ευρώ για έκαστο, λόγω απώλειας του κληρονομικού δικαιώματος, συνεπεία της υπ' αριθμ. 5373/29-07-2013 απόφασης του 8ου τμήματος του Εφετείου Αθηνών.

Τις εν λόγω δηλώσεις κληρονομιάς, οι προσφεύγοντες τις υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, ως εκ διαθήκης κληρονόμοι, δυνάμει της από 23-03-1979 διαθήκης, του αποβιώσαντος την 01-02-1983 πατρός τους, του

Εν συνεχεία, ο και ο άσκησαν εναντίον των προσφευγόντων την υπ' αριθμ./2009 αγωγή τους, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία οι ενάγοντες ζήτησαν να αναγνωρισθεί η ακυρότητα της από 23-03-1979 φερόμενης ως ιδιόγραφης διαθήκης του του

..... Η προαναφερθείσα αγωγή έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ./2011 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Στη συνέχεια, οι προσφεύγοντες άσκησαν έφεση κατά της ανωτέρω απόφασης, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./2013 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν: α) να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, β) να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, γ) να γίνουν δεκτές οι υπ' αριθμ./2016 και/2016 αιτήσεις τους και δ) να τους επιστραφεί ο φόρος που καταβάλανε βάσει των υπ' αριθμ./2000 και/2001 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εφαρμόζοντας λανθασμένες διατάξεις.
- Στην εξεταζόμενη περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημόσιου λογιστικού ν.2362/1995 και συγκεκριμένα τα άρθρα 90§2, 91 και 93, οι και οι διατάξεις του Α.Κ. άρθρο 251.
- Το ΝΣΚ με την υπ' αριθμ. 408/2011 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε δεκτή από τη διοίκηση με την ΠΟΛ.1068/2012 έκρινε ότι τα ποσά τα οποία οφείλονταν μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν όμως, από επιγενόμενο λόγο αχρεώστητα, υφίσταται υποχρέωση επιστροφής τους. (ΣΤΕ 820, 821/1997, 4114/1983).
- Σύμφωνα με τις Γνωμ. ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, 429/2008, 656/2002 και τις υπ' αριθμ. 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984 αποφάσεις του ΣΤΕ, η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε επιγενόμενος λόγος και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
- Η αξίωση τους για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς γεννήθηκε από το χρονικό σημείο το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος, δηλαδή από 30-08-2013 ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθμ./2013 απόφασης του Εφετείου με την οποία ακυρώθηκε η διαθήκη του πατρός τους και ματαιώθηκε ολικά η κληρονομική διαδοχή.
- Εντός της τριετούς προθεσμίας που ορίζει τα άρθρο 90 του ν. 2362/1995 υπέβαλαν την υπ' αριθμ./2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς και τις υπ' αριθμ./2016 και/2016 αιτήσεις τους για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

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, 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, 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, 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 έλαττον 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, στην παρ.2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995 ορίζεται:

«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 1165/1918 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως ισχύει. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων.».

Επειδή, στο άρθρο 91 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται:

«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. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από της βεβαίωσης αυτών.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1005/2003 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, και σύμφωνα με αυτή έγινε δεκτό ότι σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι «αρχήθεν» αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών (εδάφ. α' της [παρ. 2 άρθρ. 90 Ν. 2362/95](#)), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο «επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ.».

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

Επειδή, η επικαλούμενη από τους προσφεύγοντες ΠΟΛ. 1068/2012 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ.408/2011 ομόφωνη γνωμοδότηση του ΝΣΚ έκρινε ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου κοινοπραξίας οικονομικού έτους 2005, που κατέβαλε η κοινοπραξία το 2004 με δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της οικονομικού έτους 2005, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία εκπρόθεσμα.

Επειδή, ως προς το ζήτημα της παραγραφής εφαρμόζουμε από 01/01/2014 τον ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ο οποίος ως προς το θέμα της παραγραφής των κληρονομιών παραπέμπει στον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από

Τυχερά Παίγνια (ν.2961/2001) τον οποίο και εφαρμόζουμε ως ειδικότερο νόμο στην συγκεκριμένη περίπτωση, επανακαθάρισης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, εν προκειμένω την 01-02-1983 απεβίωσε ο του , πατππούς των προσφευγόντων και με την από 23-03-1979 διαθήκη του εγκατέστησε κληρονόμους τους προσφεύγοντες.

Επειδή, οι προσφεύγοντες αποδέχθηκαν την κληρονομιά βάσει της ως άνω διαθήκης και προέβησαν την **24-01-2000** στην υποβολή της υπ' αριθμ. /2000 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την **29-01-2001** στην υποβολή της υπ' αριθμ. /2001 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ. /1983) στην Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ και κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο.

Επειδή, εν συνεχεία ο και ο άσκησαν εναντίον των προσφευγόντων την υπ' αριθμ. /2009 αγωγή τους, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία οι ενάγοντες ζήτησαν να αναγνωρισθεί η ακυρότητα της από 23-03-1979 φερόμενης ως ιδιόγραφης διαθήκης του **θανόντος**. Η προαναφερθείσα αγωγή έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. /2011 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου , ο οποία κατέστη τελεσίδικη με την υπ' αριθμ. /2013 απόφαση του Εφετείου , που δημοσιεύθηκε στις 30/08/2013.

Επειδή, οι προσφεύγοντες αιτήθηκαν την ανάκληση των ως άνω αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, με την υποβολή των με αριθμ.πρωτ. και αιτήσεων τους, την **10-02-2016**, ήτοι μετά την πάροδο ενός έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος, δηλαδή από την δημοσίευση της υπ' αριθμ. /2013 τελεσίδικης απόφασης του Εφετείου Αθηνών και σε κάθε περίπτωση μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 100 του ν. 2961/2001 .

Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , **ΑΦΜ** και του του , **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος κληρονομιάς 8.622,09 € έκαστος σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2000 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και με την /2001 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ /1983).

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.