



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 : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1649

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 **27/10/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του
ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /2016 Αρνητικής Απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της από ταυτάριας αίτησης και επί της υπ' αριθμ. /2016 ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 Αρνητική Απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της από ταυτάριθμης αίτησης και επί της υπ' αριθμ./2016 ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
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 **27/10/2016** 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 αριθμ. πρωτ./2016 αρνητική απάντηση του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ δεν αποδέχτηκε την υπ' αριθμ./2016 ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομίας της προσφεύγουσας και απέρριψε την από ταυτάριθμη αίτηση της για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, διότι έχουν παρέλθει τρία έτη από την έλευση του επιγενόμενου λόγου, ήτοι από την έκδοση της/2010 τελεσίδικης απόφασης του Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 90§1, 91 και 92 του ν. 2362/1995 και της ΠΟΛ.1005/2003.

Συγκεκριμένα, με την ως άνω ανακλητική δήλωση η προσφεύγουσα ζήτησε την ανάκληση της υπ' αριθ./1997 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομίας (αριθμός φακέλου Θ./96), ως προς τα σε αυτήν αναφερόμενα κληρονομιαία ακίνητα και με την ως άνω αίτηση ζήτησε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομίας που καταλογίσθηκε βάσει της αρχικής δήλωσης σε βάρος της ποσού 11.682.879δρχ. ή 34.258,78 ευρώ, λόγω απώλειας του κληρονομικού δικαιώματος, συνεπεία της υπ' αριθμ./2013 αμετάκλητης απόφασης του Αρείου Πάγου.

Την εν λόγω δήλωση κληρονομίας, η προσφεύγουσα την υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της του, που απεβίωσε την, δυνάμει της υπ' αριθμ./1995 δημόσιας διαθήκης, η οποία δημοσιεύθηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών, στις/1997.

Εν συνεχεία, ο Ιερός Ενοριακός Ναός άσκησε εναντίον της προσφεύγουσας και των λοιπών συγκληρονόμων της αποβιωσάσης την υπ' αριθμ./1999 αγωγή του, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ο ενάγων Ιερός Ενοριακός Ναός ζήτησε να αναγνωρισθεί η ακυρότητα της ως άνω υπ' αριθμ./1995 δημόσιας διαθήκης. Η ως άνω αγωγή έγινε δεκτή με την υπ. αριθμ./2008 οριστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία κατέστη τελεσίδικη με την υπ' αριθμ./2010 απόφαση του Εφετείου Αθηνών και αμετάκλητη με την υπ' αριθμ./2013 απόφαση του Αρείου Πάγου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, β) την ανάκληση της υπ' αριθ./1997 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομίας και γ) την επιστροφή του φόρου που κατέβαλε εντόκως με την ιδιότητα της εκ διαθήκης κληρονόμου, ήτοι ποσού 34.258,78 ευρώ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χωρίς να αιτιολογήσει τους ισχυρισμούς της, κατά παράβαση των άρθρων 28§1, 34 και 64 του ν.4174/13 σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του π.δ. 16/1989.
- Η φορολογική αρχή όλως αναίτιολογήτως και χωρίς κανένα έρεισμα στο νόμο δέχεται ως τελεσίδικη την υπ' αριθμ./2010 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, ενώ ο νόμος προβλέπει ότι σε περίπτωση άσκησης αιτήσεως αναίρεσης η οριστική απόφαση καθίσταται αμετάκλητη με την απόφαση του Αρείου Πάγου.
- Η φορολογική αρχή όλως αναίτιολογήτως και χωρίς κανένα έρεισμα στο νόμο δέχεται ως επιγενόμενο λόγο την εφετειακή απόφαση.
- Η προσβαλλόμενη απόφαση αναφέρει απλώς τις διατάξεις του ν. 2362/1995 και την ΠΟΛ.1005/2003 χωρίς να αιτιολογεί την εφαρμογή τους στην συγκεκριμένη υπόθεση.
- Με την έκδοση της αμετάκλητης απόφασης του Αρείου Πάγου περατώθηκε αμετακλήτως η δίκη, έπαυσε η επ' αυτής εκκρεμοδικία και ακυρώθηκε πλέον αμετακλήτως η επίμαχη διαθήκη.
- Σε περίπτωση αναζήτησης του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού προ της αμετακλήτως περατώσεως της δίκης θα συνομολογούσε ουσιαστικά ότι αποδεχόταν την εφετειακή απόφαση, με συνέπεια την απώλεια του δικαιώματός της για συνέχιση της δίκης.
- Σε κάθε περίπτωση, και αν ακόμα ήθελε θεωρηθεί ότι η παραγραφή εκκινεί από την έκδοση της τελεσίδικης εφετειακής απόφασης, η παράλειψη υποβολής αίτησης περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ανάγεται σε λόγους ανωτέρας βίας, άλλως σε πλάνη διότι η συνήθης πρακτική της διοίκησης για επιστροφή αχρεωστήτως ποσών είναι να ζητείται η απόδειξη άπρακτης παρέλευσης της προθεσμίας αναίρεσης είτε η έκδοση αμετάκλητης απόφασης του Αρείου Πάγου.
- Η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του 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, προΐσχύουσες 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 Προϊκών 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 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, 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 αι τελεσίδικοι, ως και αι κηρυχθείσαι προσωρινώς εκτελεστοί αποφάσεις παντός ημεδαπού δικαστηρίου.

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, επανακαθάρσις φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, εν προκειμένω την 16/12/1996 απεβίωσε η χήρα και με την υπ' αριθμ. /1995 δημόσια διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών στις 14/02/1997 εγκατέστησε κληρονόμο την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε την κληρονομιά βάσει της εν λόγω διαθήκης και προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ. /1997 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου Αττικής την 04/11/1997 και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο.

Επειδή, εν συνεχεία ο Ιερός Ενοριακός Ναός άσκησε την υπ' αριθμ. /1999 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ζήτησε να ακυρωθεί η υπ' αριθμ. /1995 δημόσια διαθήκη της αποβιώσασας. Η ως άνω αγωγή έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. /2008 οριστική απόφαση του Πολυμελούς

Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία κατέστη τελεσίδικη με την υπ' αριθμ./2010 απόφαση του Εφετείου Αθηνών και αμετάκλητη με την υπ' αριθμ./2013 απόφαση του Αρείου Πάγου.

Επειδή, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την ανάκληση της υπ' αριθμ./1997 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου Αττικής και την επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, με την υποβολή της με αριθμ. πρωτ. αίτησής της, την **22/03/2016, ήτοι σε κάθε περίπτωση μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης.**

Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί που επικαλούνται ανωτέρα βία και πλάνη ως αιτία μη διεκδίκησης της αξίωσης εντός του προβλεπόμενου χρόνου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος κληρονομιάς 11.682.879 ΔΡΧ (34.285,78 €) σύμφωνα με την υπ'αριθμ./1997 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/96).

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.