



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 : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 4/4/2019

Αριθμός απόφασης 1076

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 5/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2018 απόφασης επί αιτήματος περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΥΡΩΝΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ ..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5/12/2018 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:

Με την υπ' αρ./2018 απόφαση επί αιτήματος περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΥΡΩΝΑ απορρίφτηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ποσού φόρου 80,407,01€.

Σύντομο ιστορικό:

Στις 18/12/2009 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ./2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς (ως μοναδική κληρονόμος σύμφωνα με την από **11/11/2002** ιδιόγραφη διαθήκη ,η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ. αρ./23-10-2009 Πρακτικό Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, του αποβιώσαντος στις 28/7/2008 η οποία κηρύχθηκε κυρία με την υπ. αρ./2009 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών) με την οποία προέκυψε φόρος 82.171,14 € .

Στην συνέχεια υποβλήθηκε από την ίδια ως άνω κληρονόμο-προσφεύγουσα στις 19/1/2010 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς , με την οποία προέκυψε φόρος 2.467,82€.Το ποσό του φόρου που προέκυψε με την αρχική δήλωση και με την τροποποιητική **εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα στις 22/3/2010 με το υπ. αρ./2010 διπλότυπο εισπραξης.**

Ακολούθως ο αποβιώσας είχε συντάξει την από 20/2/2003 άλλη διαθήκη με την οποία ανακαλούσε την από 11/11/2002 και εγκαθιστούσε κληρονόμο του σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία του, τον θείο του, και σε περίπτωση προαποβιώσαντος αυτού, τους νόμιμους κληρονόμους του, η οποία κηρύχθηκε κυρία με την υπ. αρ./18-6-2010 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Στις 29/10/2009 απεβίωσε ο και οι κληρονόμοι του σύζυγος και χήρα αμφισβήτησαν το κληρονομικό δικαίωμα της προσφεύγουσας ,λόγω της υφιστάμενης δεύτερης διαθήκης.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε αγωγή, την υπ. αρ./11-6-2012, κατά των ως άνω κληρονόμων ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με τον ισχυρισμό ότι η μεταγενέστερη αυτή διαθήκη ήταν άκυρη διότι , κατά την σύνταξη της ,ο κληρονομούμενος έπασχε από σχιζοσυναισθηματική διαταραχή επί εδάφους αναπτυξιακής διαταραχής, δηλαδή από πνευματική νόσο η οποία απέκλειε την χρήση του λογικού του.

Επί της ως άνω αγωγής εκδόθηκε η με αρ./2013 οριστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία απερρίφθη η αγωγή της προσφεύγουσας.

Επί της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε την από 30/9/2013 έφεση επί της οποίας **εκδόθηκε η με αρ./15-6-2018 απόφαση του Εφετείου Αθηνών με την οποία ορίστηκαν κληρονόμοι οι σύζυγος και χήρα**

Συνεπεία των ανωτέρω, στις 8/8/2018 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ. αρ./2018 ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ανακλήθηκαν στο σύνολο τους, τόσο η αρχική όσο και η συμπληρωματική ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις, και η προσφεύγουσα υπέβαλλε αίτημα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς, ποσού 80.407,01€, θεωρώντας την απόφαση του Εφετείου Αθηνών επιγενόμενο λόγο.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ με την από 10/9/2018 και με αρ. απόφασης απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του καταβληθέντος φόρου **λόγω παραγραφής της απαίτησης της προσφεύγουσας καθόσον το σχετικό αίτημα υπεβλήθη στις 8/8/2018 δηλαδή μετά την**

παρέλευση τριετίας από της καταβολής του φόρου και μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της μεταγενέστερης διαθήκης ήτοι 18/6/2010 σύμφωνα με τα οριζόμενα της γνωμοδότησης με αρ. 656/2002 του ΝΣΚ ,της παρ 1 του άρθρου 90 και της παρ 1του άρθρου 91 του προυσιχύσαντος ν.δ/τοδ 321/1969 ,με την οποία θεσπίζεται ως γενικός κανόνας η πενταετής παραγραφή των κάθε είδους χρηματικών αξιώσεων των τρίτων κατά του δημοσίου εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής .

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

1. Τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν 2362/1995.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 140 του ν 4270/2014.
3. Η αξίωση προς επιστροφή γεννάται κατά το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος. **Εν προκειμένω ο επιγενόμενος λόγος στην κρινόμενη περίπτωση είναι η τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Αθηνών ήτοι η 18/4/2018 (σχετ.ΣΤΕ 3091/1984,4290/1195,4290/1995,18.304/2014 ΔΠρΑθ1043/2008 ΔΠρΠειρ).**
4. Το άρθρο 72 του ν 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 84 παρ 7 του Κ.Φ.Ε σχετ. ΣΤΕ 440/2018 .
5. Η έναρξη της τριετούς παραγραφής της αξίωσης της κατ άρθρο 90 του ν 2362/1995 δεν έχει ως αφετηρία τη δημοσίευση της νέας διαθήκης αλλά την υποβολή εκ μέρους της στις 8/8/2018 της με αρ. ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

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 τις διατάξεις του Άρθρου 63 του Ν 2961/2001 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης:

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..
2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:
 - α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,
 - β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,**
 - γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,
 - δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,
 - ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,
 - στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,
 - ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις τις 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**, μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου....

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..

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 επιγενόμενως 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 .**

Επειδή σύμφωνα 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, σύμφωνα με άρθρο 251 Α.Κ. ορίζεται ότι: «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της»

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαιτήσης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του, (Γνωμ.Ν.Σ.Κ. 407/2003), αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής, για πραγματικό ή νομικό λόγο, όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο, (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του

αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη (Γνωμ. ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002), οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

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 εκκαθαρίσεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υπόθ. 48906/2006). **Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από **11/11/2002** ιδιόγραφη πρώτη διαθήκη υπέβαλε τις ως άνω αναφερόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ως μοναδική κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 28/7/2008 και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο **στις 22/3/2010 με το υπ. αρ. /2010 διπλότυπο εισπραξης.**

Επειδή η δημοσίευση της δεύτερης διαθήκης **έλαβε χώρα την 18/6/2010** με την οποία ο διαθέτης κατέστησε κληρονόμους όλης της κινητής και ακίνητης περιουσίας τους α) σύζυγος και β) χήρα

Επειδή η προσφεύγουσα άσκησε την υπ. αρ. /11-6-2012 προσφυγή, κατά των ως άνω κληρονόμων ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με τον ισχυρισμό ότι η μεταγενέστερη αυτή διαθήκη ήταν άκυρη διότι, κατά την σύνταξη της, ο κληρονομούμενος έπασχε από σχιζοσυναισθηματική διαταραχή επί εδάφους αναπτυξιακής διαταραχής, δηλαδή από πνευματική νόσο η οποία απέκλειε την χρήση του λογικού του.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων 90 του ν 2362/1995 και 140 του ν 4270/2014 και ισχυρίζεται ότι στην κρινόμενη υπόθεση **ο επιγενόμενος λόγος είναι η τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Αθηνών που δημοσιεύτηκε στις 18/4/2018** (επί της ως άνω προσφυγής) **η δε** έναρξη της τριετούς παραγραφής της αξίωσης της κατ άρθρο 90 του ν

2362/1995 **δεν έχει ως αφετηρία τη δημοσίευση της νέας διαθήκης** αλλά την υποβολή εκ μέρους της, στις 8/8/2018 της με αρ. ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή σύμφωνα με άρθρο 251 Α.Κ. ορίζεται ότι: «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της». Εν προκειμένω από την δημοσίευση της δεύτερης διαθήκης που **έλαβε χώρα την 18/6/2010 . Τα κληρονομητέα ακίνητα που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα κατέστησαν επίδικα και επομένως από της ημερομηνίας αυτής, άρχεται ο επιγενόμενος λόγος**, καθόσον από της ημερομηνίας αυτής γεννήθηκε η αξίωση και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής, συνεπακόλουθα κατά την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης από την προσφεύγουσα για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς στις 18/8/2018, το δικαίωμα της είχε ήδη παραγραφεί ,σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 5/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2018 απόφασης επί αιτήματος περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΥΡΩΝΑ.

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 .

