



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 19-11-2024



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 2435

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από 25-06-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ. /19-04-2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. /29-03-2024 αίτησή της περί επιστροφής φόρου κληρονομιάς ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /19-04-2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. /29-03-2024 αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς έτους 2019.

Η προσφεύγουσα και η αποβιώσασα πλέον μητέρα της, υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέλιπε με διαθήκη ο πατέρας της και σύζυγος της δεύτερης (Αρ. σχετ. Φακ. .../2019). Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα μετά το θάνατο της μητέρας της στις 05/10/2022 υπέβαλε μέσω της εφαρμογής myrproperty αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. σχετ. φακ./2022).

Περαιτέρω, ο κληρονομούμενος είχε καταθέσει την με αρ. καταχ. /31-08-2015 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, επειδή όμως κατά τη συζήτηση της είχε αποβιώσει, τη δίκη συνέχισαν οι μοναδικοί κληρονόμοι του, ήτοι η σύζυγός του και η κόρη του, Επί της προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αρ. /2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή και διέταξε την επιστροφή στις καθολικές διαδόχους του αρχικώς προσφεύγοντος του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος

φόρου. Η ανωτέρω απόφαση κατέστη τελεσίδικη μετά την έκδοση της υπ' αρ./2023 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου

Σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, εκδόθηκε τίτλος επιστροφής που εκκαθαρίστηκε από το Τμήμα Εσόδων της Δ.Ο.Υ. με αριθμό ΑΒΚΤ/18-06-2020, συνολικού ποσού 33.358,93€. Αφού προσκομίστηκαν όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (πιστοποιητικό αρ. 105 Ν. 2961/2001, ασφαλιστική ενημερότητα κλπ), το ποσό αυτό εξοφλήθηκε με τη μοναδική εντολή μεταφοράς στην Τράπεζα της Ελλάδος, συγκεκριμένα την α/α στις 17/10/2023.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, ως όφειλε, υπέβαλε ατομικά και ως νόμω υπόχρεη της αποβιώσασας στις 05/10/2022 μητέρας της τις με αριθμούς καταχώρησης/2023 και/2023 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αντίστοιχα, για το χρηματικό ποσό των 33.358,91€ που επιδικάστηκε με τις ανωτέρω αποφάσεις. Κατόπιν εκκαθάρισης τους επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 833,92€ ως κληρονόμο του, ενώ στη σύζυγο δεν επιβλήθηκε φόρος. Ο εν λόγω φόρος βεβαιώθηκε με τον υπ' αρ./27-11-2023 χρηματικό κατάλογο (ΑΤΒ/27-11-2023).

Επίσης ως κληρονόμος της για το 50% του ποσού αυτού που αναλογούσε στη μητέρα της υπέβαλε την με αρ. καταχ./13-02-2024 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, μετά την εκκαθάριση της οποίας βεβαιώθηκε φόρος κληρονομιάς ποσού 833,97€ με το υπ' αρ./6/13-02-2024 χρηματικό κατάλογο (ΑΤΒ/13-02-2024).

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ. πρωτ./29-03-2024 αίτησή της, με την οποία ζητούσε α) να της καταβληθούν τόκοι για το ποσό των 33.358,93€ (με το εκάστοτε ισχύον νόμιμο επιτόκιο), από την επομένη της (τμηματικής καταβολής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και μέχρι την 18-10-2023) και β) να επιστραφεί ο αχρεωστήτως, βάσει της διάταξης του εδ γ' της παρ. 2 του αρ. 25 του ν. 2961/2001, καταβληθείς φόρος κληρονομιάς. Σύμφωνα με το αιτιολογικό της αριθμ./19-04-2024 απάντησης της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα δεν δικαιούται έντοκη επιστροφή, παρά μόνο αν τέτοιο αίτημα είχε υποβληθεί από την προσφεύγουσα και διαταχθεί από το δικαστήριο (ΣΤΕ 3385/2015), ενώ αναφορικά με το δεύτερο αίτημα της περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αναφέρεται ότι η επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, την οποία θα εισέπραττε ο αρχικώς προσφεύγων εάν ζούσε, αποτελεί κληρονομιαία περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με το αρ. 3§2 του ν. 2961/2001 και συνεπώς η προσφεύγουσα πρέπει να φορολογηθεί γι' αυτήν.

Η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και την καταβολή τόκων ως ακολούθως:

- Για το ποσό των 3.527,99€ από 11/10/2014 έως την 23/04/2019 με επιτόκιο 6% και από 24/04/2019 έως την 18/10/2023 με επιτόκιο 3%, ήτοι ποσό 1.433,91€
- Για το ποσό των 3.502,42€ από 28/11/2014 έως την 23/04/2019 με επιτόκιο 6% και από 24/04/2019 έως την 18/10/2023 με επιτόκιο 3%, ήτοι ποσό 1.395,88€
- Για το ποσό των 3.502,42€ από 30/01/2015 έως την 23/04/2019 με επιτόκιο 6% και από 24/04/2019 έως την 18/10/2023 με επιτόκιο 3%, ήτοι ποσό 1.359,61€
- Για το ποσό των 3.502,42 από 31/03/2015 έως την 23/04/2019 με επιτόκιο 6% και από 24/04/2019 έως την 18/10/2023 με επιτόκιο 3%, ήτοι ποσό 1.325,06€
- Για το ποσό των 19.323,66€ από 22/05/2015 έως την 23/04/2019 με επιτόκιο 6% και από 24/04/2019 έως την 18/10/2023 με επιτόκιο 3%, ήτοι ποσό 7.145,52€, για τους παρακάτω λόγους:
 1. Η υποχρέωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων προσαυξημένων με τους κατά νόμο τόκους αποτελεί αυτόθροη συνέπεια των ακυρώσεων των καταλογιστικών αποφάσεων όπως αναφέρεται στην ΔΕΦΑΘ/2023.
 2. Τα ποσά για την καταβολή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προήλθαν από δύο κοινούς λογαριασμούς της Εθνικής Τράπεζας που διατηρούσε με τους αποβιώσαντες γονείς της, όπου σύμφωνα με το αρ. 25§2 του ν. 2961/2001 απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς, καθώς τα ποσά των κοινών λογαριασμών περιέρχονται αυτοδίκαια στους επιζώντες συνδικαιούχους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».*

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

Επειδή, στην παρ.25 του άρθρου 70 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « 25. 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 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν.4987/2022: *“1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.”*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.4987/2022: *“2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 13 του ν.4987/2022: *“13. Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής..”*

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01-01-2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των

επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4987/2022, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το αίτημα για την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων πραγματοποιήθηκε το πρώτον με την υπ' αριθμ./29-03-2024 αίτηση της προσφεύγουσας, ενώ αντίθετα η καταβολή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών του φόρου που είχε πληρώσει ο πατέρας της σ' αυτήν πραγματοποιήθηκε (προγενέστερα) στις 17/10/2023 με την α/α μοναδική εντολή μεταφοράς στην Τράπεζα της Ελλάδος, ως εκ τούτου η προσφεύγουσα αβάσιμα και αλυσιτελώς αιτείται την έντοκη επιστροφή, αφού η αίτησή της έπρεπε να είχε πραγματοποιηθεί σε χρόνο προγενέστερο από την επιστροφή του ποσού αυτού από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 25§1.2 του ν. 2961/2001: 1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

α) το Δημόσιο, οι λογαριασμοί που δημιουργούνται υπέρ του Δημοσίου και[...]

2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α) ...

γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινοί λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους περιέρχεται αυτοδίκαια, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς.

Η απαλλαγή της παρούσας περίπτωσης δεν ισχύει για χρηματικές καταθέσεις και λογαριασμούς που τηρούνται σε μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα κράτη και σε κράτη που δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών που έχει κυρωθεί με τον ν. [4428/2016](#) (Α' 190).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 3§2 του ν. 2961/2001: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».[...] 2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α) ...ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις,

εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή δεν φορολόγησε τους κοινούς λογαριασμούς που διατηρούσε ο κληρονομούμενος με την προσφεύγουσα, όπως αυτή ισχυρίζεται, αλλά φορολόγησε την απαίτηση που είχε ο κληρονομούμενος από το δημόσιο, η οποία περιήλθε στην κληρονομαία περιουσία μετά την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης. Εξάλλου, η προέλευση του ποσού των αχρεωστήτως καταβληθέντων, δηλαδή αν το ποσό αυτό προέκυψε από ανάληψη από τους κοινούς λογαριασμούς ή από λογαριασμούς μόνο του κληρονομούμενου, είναι αδιάφορο αναφορικά με τον φόρο κληρονομιάς, διότι η απαλλαγή του αρ. 25§2 περ. γ' αφορά τις καταθέσεις στους κοινούς λογαριασμούς κατά το χρόνο του θανάτου και της γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης. Συνεπώς, το ποσό των 33.358,93€ περιήλθε στην κληρονομαία περιουσία μετά το θάνατο τόσο του πατέρα, όσο και της μητέρας της προσφεύγουσας και ασχέτως αν η πίστωση του ποσού κατά την επιστροφή του πραγματοποιήθηκε στον κοινό τους λογαριασμό, πρέπει η προσφεύγουσα ως κληρονόμος της απαίτησης αυτής να φορολογηθεί για το ποσό αυτό. Εξάλλου, ο κοινός λογαριασμός της προσφεύγουσας με τους γονείς της έπαψε μετά το θάνατό τους να είναι κοινός αφού μετά τον θάνατό τους αυτοδίκαια έπαψαν να είναι συνδικαιούχοι σ' αυτόν τον λογαριασμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-06-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.