



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 21/10/2020

Αριθμός απόφασης 2221

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), **όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.**

β. Του άρθρου 10 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)», **όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.**

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 1/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της χήρας ΑΦΜ κατοίκου οδός ,Τ.Κ. κατά: 1) της υπ' αριθ./2020 απόφασης της επιτροπής του άρθρου 99 του Ν 2961/2001 και 2) της υπ' αριθ./2020 ταμειακής βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2020 απόφασης της επιτροπής του άρθρου 99 του Ν 2961/2001 και την υπ' αριθ./2020 ταμειακή βεβαίωση φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΛΑΡΙΣΑΣ Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 1/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1. Με την υπ' αρ/2020 απόφαση της επιτροπής του άρθρου 99 του Ν 2961/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΛΑΡΙΣΑΣ δεν έγινε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε στις 2/10/2015, για την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στις 17/3/2009.

2. Δεν έγινε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας για την διαγραφή του φόρου κληρονομιάς ποσού 6.082,36€ βάσει της υπ' αριθ./2010 ταμειακής βεβαίωσης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ. αριθμ./1999 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθει στην Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας η προσφεύγουσα δήλωσε ότι κληρονόμησε εξ αδιαθέτου από τον πατέρα της , **ο οποίος απεβίωσε την 11/01/1993**, το ¼ εξ αδιαιρέτου τεσσάρων οικοπέδων στην πόλη της στη θέση «.....» στην περιοχή «.....» και ήδη «.....», εκτάσεως 204 τ.μ., 175 τ.μ., 187 τ.μ. και 175 τ.μ.. Στη συνέχεια συντάχθηκε η αριθμ./2001 πράξη αποδοχής κληρονομιάς του Συμβολαιογράφου , με την οποία αποδέχθηκε τα οικόπεδα αυτά.

Με την υπ. αριθμ./2009 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθει στην Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, η προσφεύγουσα δήλωσε στην ότι κληρονόμησε εξ αδιαθέτου από τον πατέρα της το ¼ εξ αδιαιρέτου από λωρίδες γης στην πόλη της στη θέση «.....» στην περιοχή «.....» και ήδη «.....», συνολικής εκτάσεως 2.312,67 τ.μ. και στη συνέχεια, βάσει της δήλωσης αυτής συντάχθηκε η αριθμ./2009 πράξη αποδοχής κληρονομιάς του ιδίου ως άνω συμβολαιογράφου, με την οποία αποδέχθηκε τις εκτάσεις αυτές.

Από την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής προέκυψε φόρος κληρονομιάς ποσού 6.082,36 ευρώ, ο οποίος βεβαιώθηκε ταμειακά με τη με ΑΤΒ/2010 πράξη ταμειακής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α Λάρισας, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκε η προσφεύγουσα.

Την **11-9-2009 η προσφεύγουσα κατέθεσε στο Πρωτοδικείο** τη με αριθμό κατάθεσης/2009 αγωγή κατά του Δήμου με την οποία ισχυρίστηκε ότι, οι ανωτέρω λωρίδες γης έκτασης επιφάνειας 2.312,67 τ.μ., όπως περιγράφονται στην αριθμ./2009 πράξη αποδοχής κληρονομιάς, αποτελούσαν ιδιωτικές οδούς, για την εξυπηρέτηση αποκλειστικά και μόνο των παρόδιων οικοπέδων και όχι κοινόχρηστες εκτάσεις (δρόμοι), όπως τις χαρακτήρισε ο Δήμος κατά τη διαδικασία επέκτασης του σχεδίου πόλεως.

Επί της αγωγής αυτής εκδόθηκε η υπ. αριθμ./2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία απορρίφθηκε η αγωγή της προσφεύγουσας.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας την υπ. αριθμ. πρωτ./2015 αίτηση με συνημμένη ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, προσκομίζοντας και το αριθμ./2015 πιστοποιητικό του Γραμματέα του Πρωτοδικείου περί τελεσιδικίας της αριθμ./2012 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με την οποία ζήτησε να της χορηγηθεί αντίγραφο της ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει προς σύνταξη συμβολαίου ανάκλησης.

Η Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας με την υπ. αριθμ. πρωτ./2015 απάντηση της απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, διότι με την υπ. αριθμ./2019 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν είχαν δηλωθεί ως επίδικα τα κληρονομαία στοιχεία, ούτε υπήρχε λόγος αναβολής φορολογίας, οπότε η υπόθεση περαιώθηκε και καταχωρήθηκε στο Βιβλίο περαίωσης με α/α/2009.

Επιπλέον, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς για το έτος 1993, χρονολογία που απεβίωσε ο κληρονομούμενος, παραγράφηκε από 23-4-2010 με τη δημοσίευση του ν. 3842/2010 και ως εκ τούτου οι δηλώσεις θεωρούνται περαιωμένες και δεν δύναται να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013.

Κατά της απάντησης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε την αριθμ./13-11-2015 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της τότε Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και για την οποία θεωρήθηκε ότι εκ του νόμου έλαβε γνώση της απόρριψης την 15/3/2016.

Κατόπιν, η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμ. κατάθεσης/2016 προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο επί της οποίας εκδόθηκε η αριθμ./2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Με την ανωτέρω απόφαση ακυρώθηκε η σιωπηρή απόρριψη της αριθμ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας και **αναπέμφθηκε** η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προκειμένου να συγκροτηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 99 ν. 2961/2001 επιτροπή, η οποία να αποφανθεί επί της αριθμ. πρωτ./2015 αιτήσεως της προσφεύγουσας.

Η ανωτέρω Επιτροπή συνήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Λάρισας την 24/04/2020 και λαμβάνοντας υπόψη:

- τις διατάξεις των ν. 4174/2013, ν. 2961/2001, ν. 3842/2010, την αριθμ. Δ6Α 1122697 ΕΞ 4/09/2014 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων «Περί ανασυγκρότησης της Τριμελούς Επιτροπής που αποφαινεται για την ακύρωση ή τροποποίηση των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 99 του ν. 2961/2001 (Α'266)»,

- την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου,
- την αριθμ. 75/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. που έγινε αποδεκτή από τη φορολογική διοίκηση,
- την αριθμ. πρωτ./2015 αίτηση της χας και το αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημα αυτής,

Εξέδωσε την υπ. αριθμ./2020 απόφαση της με την οποία απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας για αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης που υπέβαλε με την αρ. πρωτ./2015 αίτηση της, λόγω παραγραφής σύμφωνα το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρου 25 περίπτωση, 20 του Ν.3842/2010, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική υποχρέωση που γεννήθηκε μέχρι και 31/12/1994 έχει παραγραφεί.

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

1.Τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1β του Ν 2961/2001.

2.Με την κατάθεση της συμπληρωματικής δήλωσης υπ. αρ./2009, προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση στην οποία ανέφερε ότι, επίκειται η εκδίκαση στο αρμόδιο δικαστήριο του κρινόμενου ακινήτου και για τον λόγο αυτό δεν δηλώθηκε η αξία του στην ένδειξη της δήλωσης, αντικειμενική αξία, αγοραία αξία, όπως είχε πράξει με την υποβληθείσα δήλωση με αρ./2000 γονικής παροχής, η οποία περιλαμβάνει αναλυτικά όλα τα κληρονομητέα ακίνητα με την δηλωθείσα αξία τους.

Η συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς κατατέθηκε προκειμένου να συνταχθεί η υπ. αρ./2009 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς ενέργεια απαραίτητη για την κατάθεση αγωγής ενώπιον των Πολιτικών Δικαστηρίων.

Η ανωτέρω αγωγή εκδικάστηκε στις 6/12/2011 και εκδόθηκε η υπ. αρ./2012 η οποία κατέσται τελεσίδικη μετά το πέρας των τριών ετών, όπου και στις 2/10/2015 κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ. αρ./2015 αίτηση με την οποία ζήτησε την ανάκληση της υπ. αρ./2009 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και τούτο διότι ουδέποτε περιήλθε στην κατοχή της το κρινόμενο ακίνητο **με βάση την υπ. αριθμ./2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου**

3.Η φορολογική αρχή ουδέποτε προχώρησε σε οποιοδήποτε έλεγχο προκειμένου να επιβάλει φόρο. Η με αρ./2010 πράξη ταμειακής βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς δεν της κοινοποιήθηκε ποτέ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1.

Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 69 του ν 2961/2001

Συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται - Διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης

1. Αν η δήλωση δεν έχει την υπογραφή εκείνου που δηλώνει ή **δεν καθίσταται δυνατόν να προσδιορισθεί από αυτήν το αντικείμενο της φορολογικής υποχρέωσης, κατά το ποσό** ή το είδος αυτής, ή λείπουν τα στοιχεία εκείνου που δηλώνει ή τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτονται, **αυτός που δήλωσε καλείται με απόδειξη** από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **να προσέλθει μέσα σε τακτή εύλογη προθεσμία για την υπογραφή** ή τη συμπλήρωση της δήλωσης ή την προσκόμιση των εγγράφων που λείπουν.

2. Αν ο υπόχρεος δεν προσέλθει μέσα στην προθεσμία που τάχθηκε, ή, όταν προσέλθει, δεν αναγνωρίσει και δεν υπογράψει τη δήλωση ή δεν συμπληρώσει αυτήν όσον αφορά στον προσδιορισμό του αντικειμένου της φορολογικής υποχρέωσης, **η δήλωση θεωρείται ότι δεν έγινε εν όλω ή εν μέρει.**

3. Αν δεν προσκομισθούν τα έγγραφα που λείπουν μέχρι την έκδοση της οικείας πράξης, ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία τα οποία επικαλούνται με τα έγγραφα αυτά και η δήλωση θεωρείται ως ανακριβής.

4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με

τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 102 Ν 2961/2001 Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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 την εικονικότητα συμβόλαιο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 102 Ν 2961/2001 όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που δεν δηλώθηκαν και συμπληρώθηκε η δεκαπεντάχρονη προθεσμία με αποτέλεσμα ο Προϊστάμενος να μην μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη, **το δικαίωμα του δημοσίου θεωρείται ενεργό, ως φυσική ενοχή για άλλα δέκα πέντε χρόνια από την λήξη των προηγούμενων.** Αυτό έχει ως συνέπεια να μην χορηγεί ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής τα πιστοποιητικά που προβλέπονται από τα άρθρα 105 έως 115 του ίδιου νόμου, με αποτέλεσμα να μην μπορεί ο υπόχρεος π.χ. να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο που δεν δήλωσε ή να αναλάβει χρήματα από τον λογαριασμό που παρέλειψε να δηλώσει αν και είχε σχετική υποχρέωση κλπ.

Στις περιπτώσεις αυτές το πιστοποιητικό χορηγείται, αν κατά την διάρκεια της δεύτερης αυτής δεκαπενταετίας υποβληθεί δήλωση και καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί σε αυτή.

Η δήλωση αυτή υπόκειται σε έλεγχο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο **ο οποίος μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη** για την ανακρίβεια της μέσα σε δέκα χρόνια από το τέλος του χρόνου κατά την διάρκεια του οποίου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η δήλωση.

Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση που η δήλωση υποβληθεί με τα την συμπλήρωση της δεύτερης δεκαπενταετίας ο αρμόδιος Προϊστάμενος **δεν θα βεβαιώσει κανένα φόρο** για αυτή και θα χορηγήσει επίσης χωρίς φόρο το πιστοποιητικό του άρθρου 105 που τυχόν θα του ζητηθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 102 του Ν 2961/2001 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 44 του Ν 3842/2010 και ακολούθως με το άρθρο 61 του ν 4583/2018) σε φορολογικές υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την **31/12/2003 έχουν παραγραφεί.** Στις περιπτώσεις αυτές δεν απαιτείται πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Για τις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να προσκομίζεται ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ο θάνατος του κληρονομούμενου καθώς και υπεύθυνη δήλωση του κληρονόμου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται με την ημερομηνία θανάτου του προσφεύγοντος **δηλαδή το έτος 1993 η δε κρινόμενη φορολογική δήλωση με αρ..... υποβλήθηκε στις 17/3/2009,** (χωρίς επί αυτής να τίθεται ζήτημα απώλειας νομής και μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης **πλην**

όμως χωρίς να έχει συμπληρωθεί η αξία των κρινόμενων ακινήτων) ισχύ έχουν οι διατάξεις της παρ 1 περ. β του άρθρου 102 του Ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα, η κρινόμενη συμπληρωματική δήλωση υποβλήθηκε στις 17/3/2009 εντός της δεύτερης δεκαπενταετίας (πρώτη δεκαπενταετία 1993+15=2008, δεύτερη δεκαπενταετία 2008+15=2023), δεν εμπίπτει στην παρ. 5 του άρθρου 102 Ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα στις 11-9-2009 η προσφεύγουσα κατέθεσε στο Πρωτοδικείο την με αριθμό κατάθεσης/2009 αγωγή κατά του Δήμου και επί της αγωγής αυτής εκδόθηκε η υπ. αριθμ./2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία απορρίφθηκε η αγωγή της προσφεύγουσας Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας την υπ. αριθμ. πρωτ./2015 αίτηση με συνημμένη ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, προσκομίζοντας και το αριθμ./2015 πιστοποιητικό του Γραμματέα του Πρωτοδικείου περί τελεσιδικίας της αριθμ./2012 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία ζήτησε να της χορηγηθεί αντίγραφο της ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει προς σύνταξη συμβολαίου ανάκλησης.

Επειδή η αίτηση αυτή υποβλήθηκε εντός των προθεσμιών που ορίζονται από το άρθρο 100 του Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013.

Επομένως η υποβληθείσα ανακλητική δήλωση η οποία φέρει την ένδειξη επί του σώματος αυτής ότι δεν «παραλαμβάνεται λόγω παραγραφής» που υποβλήθηκε με την υπ. αριθμ. πρωτ./2015 αίτηση της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως **ανακοπή** του οφειλέτου ασκείται: α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποιήσεως ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχέτριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της

διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1280/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι **η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον υπόχρεο, οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης**, σε περίπτωση μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Κατά συνέπεια, **η ατομική ειδοποίηση** αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του, καθώς και ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, **η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή.**

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή** κατά της υπ' αριθμ./2010 πράξης ταμειακής βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς επειδή η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.Τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 1/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της χήρας ΑΦΜ ήτοι: 1) την αποδοχή της υπ' αριθ./2010 απόφασης της επιτροπής του άρθρου 99 του Ν 2961/2001 και 2) την απόρριψη της υπ' αριθ./2010 ταμειακής βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΛΑΡΙΣΑΣ ως απαράδεκτης.

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.