



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 28-09-2023

Αριθμός απόφασης: 748

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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. Τη 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. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /05-04-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο υπ' αριθμ. /02-02-2023 αίτημά της για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **02-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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 υπ' αριθμ. /05-04-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ποσού 4.622,58€ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, λόγω παραγραφής του δικαιώματος της προσφεύγουσας να διεκδικήσει το ανωτέρω ποσό.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Την 11-05-2015 απεβίωσε ο, με ΑΦΜ και υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα κληρονόμο, στην τότε ..' Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ. /2016 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ /2015), δυνάμει της υπ' αριθμ. /14-05-2014 δημόσιας διαθήκης του Συμβολαιογράφου, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ. /08-09-2015 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου Στην ανωτέρω αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε ότι η προσφεύγουσα κληρονομεί μεταξύ άλλων, κατά πλήρη κυριότητα 24.000 τ.μ. εξ αδιαιρέτου αγρού συνολικής έκτασης 40.000 τ.μ., κειμένου στην Κτηματική

Περιφέρεια, στη θέση «.....» από τον οποίο αγρό 5.874,72 τ.μ. βρίσκονται εντός οικιστικής περιοχής και 34.125,28 τ.μ. βρίσκονται εκτός οικιστικής περιοχής, εντός ΓΠΣ. Με την υπ' αριθμ./07-06-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προσδιορίστηκε ως φόρος το ποσό των 6.801,00€, ο οποίος βεβαιώθηκε με ΑΤΒ/07-06-2016 και αρ. Χ.Κ./07-06-2016.

Την 01-11-2022 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., από την προσφεύγουσα, η με αρ. πρωτ./01-11-2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς που έλαβε αρ. καταχώρισης/2022 (αρ. φακ. Θ/15), με την οποία διορθώθηκε η αρχική δήλωση, ήτοι δηλώθηκε ότι κληρονομεί κατά πλήρη κυριότητα έναν αγρό 24.000 τ.μ. ως διαιρετό τμήμα του ως άνω αγρού έκτασης 40.000 τ.μ.. Από τα 24.000 αυτά τετραγωνικά μέτρα, τμήμα 93,22 τ.μ. είναι εντός σχεδίου οικισμού Τερψιθέας ενώ το εναπομένον, ήτοι 23.906,78 τ.μ. είναι εκτός σχεδίου και εντός ΓΠΣ.

Με την υπ' αριθμ./18-11-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος στο ποσό των 2.178,42€, δηλαδή μειώθηκε σε σχέση με τον αρχικό προσδιορισμό φόρου κατά 4.622,58€.

Με την με αριθμ. Πρωτ./08-02-2023 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα ζήτησε να της επιστραφεί το ποσό των 4.622,58€ ως αχρεωστήτως καταβληθέν, ωστόσο το αίτημα αυτό δεν έγινε δεκτό, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./23/05-04-2023 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής της αξίωσης επιστροφής.

Η ως άνω απάντηση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ με ηλεκτρονική ανάρτηση στον λογαριασμό της, στο πληροφοριακό σύστημα TAXISNET της ΑΑΔΕ στις 05-04-2023, την οποία ακολούθησε, την ίδια μέρα, ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, όπως προκύπτει από το σχετικό αποδεικτικό ανάρτησης αυτής στην εφαρμογή e-κοινοποίηση του ΟΠΣ TAXIS.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτό το αίτημα, καθώς η παραγραφή της αξίωσης σύμφωνα με το άρθρο 251 ΑΚ (αστικού κώδικα) αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη. Στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση γεννήθηκε στις 19-11-2022 και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 70§10 του ν. 4987/2022 (μεταβατικές διατάξεις) εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων που είχαν ισχύ πριν την εφαρμογή του ν. 4987/2022, όπου η παραγραφή ήταν δεκαετής. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3^α του ν. 4987/2022, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης, σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων.
3. Κατά το άρθρο 63B άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος, πράγμα που συμβαίνει και στην κρινόμενη περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19 του ΚΦΔ : «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 μέσα στην προθεσμία 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. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου....»

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 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθέννας 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 σύμφωνα με το αρ. 62 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο της φορολογίας: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και
β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 63 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε: «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) ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/2016: «2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.: α) Καταρχήν, στην κατά το [άρθρο 19](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62](#) του ν. [2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 64](#) του ν. [2238/1994](#)

ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, [ΣτΕ 1626/2001](#) κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του [άρθρου 19](#) του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36§1,2, του ΚΦΔ, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) ...

γ) ...

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 42 του ΚΦΔ : 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 μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. 3. Με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογούμενου, το επιστρεπτέο ποσό παρακρατείται με σκοπό τον συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογούμενου. 4. **Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.** Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 70§22 του ν. 4987/2022: 22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63B του ΚΦΔ: «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

- α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,
- β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 70§31,32 του ΚΦΔ: «31. Η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης σύμφωνα με το άρθρο 63B του Κώδικα υποβάλλεται κατά άμεσου προσδιορισμού ή πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμου που εκδίδονται από την 1η.1.2020 και μετά.

32. α) Κατ' εξαίρεση, άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν εντός του 2019, για τις οποίες συντρέχει οποιοσδήποτε από τους λόγους που αναφέρονται στις περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 63B και για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή ή προσφυγή ενώπιον του δικαστηρίου έως την ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 63B, δύνανται να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 63B. [...]

β) Πράξεις επιβολής προστίμου που αφορούν χρήσεις έως τις 31.12.2013 και εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 32 του Κώδικα με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, ακυρώνονται με σχετική πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, εφόσον κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

γ) Για επιγενόμενους λόγους που γεννήθηκαν εντός του 2019, η αίτηση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 63B υποβάλλεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση του ν. [4701/2020](#) (Α' 128).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, και κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, η προσφεύγουσα ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος, είχε έξι (6) μήνες προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς από τη δημοσίευση της διαθήκης, ήτοι έως 08.03.2016, αφού το υπ' αριθμ./2015 Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου δημοσιεύτηκε στις 08-09-2015, και δυνάμει της από 08-06-2016 απόφασης παράτασης της ως άνω προθεσμίας για τρεις (3) μήνες, έως 08-06-2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ./07-06-2016 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ωστόσο υπέβαλε εκπρόθεσμα την 01-11-2022 τη με αρ. πρωτ./01-11-2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, διότι η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης τελούσε υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου και ειδικότερα επί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι από 31-12-2016 έως 31-12-2021. Για το λόγο αυτό, η Δ.Ο.Υ., ορθώς προχώρησε μεν στην έκδοση της υπ' αριθμ./18-11-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία μειώθηκε, σε σχέση με τον αρχικό προσδιορισμό, ο φόρος κατά 4.622,58€, ωστόσο δεν ακολούθησε η επιστροφή του ποσού, αφού κατ' εφαρμογή του αρ. 42 του ΚΦΔ, η αξίωση για επιστροφή του φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφτηκε εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την 31-12-2021.

Επειδή, η ως άνω τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, που υποβλήθηκε μετά τον χρόνο παραγραφής (31.12.2021), αποτελεί στην ουσία ανακλητική δήλωση, δε δεσμεύει τη φορολογική αρχή στη διεκπεραίωσή της και για το λόγο αυτό, ορθώς δόθηκε αρνητική απάντηση στο σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, αβάσιμα η προσφεύγουσα επικαλείται ότι πριν την εφαρμογή του ν. 4987/2022, η παραγραφή ήταν δεκαετής, αφού πριν τον ν. 4987/2022 ίσχυε ο ν. 4174/2013, του οποίου το αρ. 36 προβλέπει πενταετή (5) παραγραφή όπως ακριβώς και το αρ. 36 του ν. 4987/2022. Επιπλέον το άρθρο 36 παρ. 3^α του ν. 4987/2022, που επικαλείται η προσφεύγουσα και προβλέπει 10ετή παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού ή εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού, έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη 2018 και μετά, καθώς το αρ. 36 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του αρ. 32§2 ν. 4646/19 όπου βάσει του αρ. 66§27^α του ίδιου νόμου εφαρμόζεται για φορολογικά έτη - περιόδους από 01/01/2018

και μετά. Εν προκειμένω, οι διατάξεις του αρ. 36§3^α, δεν τυγχάνουν εφαρμογής κατά το κρινόμενο έτος φορολογίας (2015).

Επειδή σε καμία περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 63B ΚΦΔ, αφού αντικείμενο της προσφυγής δεν είναι κάποια πράξη διοικητικού ή εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή κάποιο πρόστιμο για το οποίο ζητείται η ακύρωση. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε κατόπιν της τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας και δεν προσβάλλεται. Αντίθετα προσβάλλεται η άρνηση της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, ήτοι μία πράξη που δεν εντάσσεται στο περιεχόμενο των διατάξεων του αρ 63B του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02-05-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.