



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-11-2023

Αριθμός απόφασης:948e

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Τ.Κ. : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail :ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 16-06-2023 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, κατά:

α)της υπ'αριθμ. /24-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ..... /24-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

γ)της σιωπηρής άρνησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ να προβεί σε έλεγχο και εκκαθάριση των με αριθμό πρωτ. και/23-03-2023 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την από 26-06-2023 συμπληρωματική προσφυγή.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:....., 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. .../24-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 353,14€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 211,88€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 565,02€.

Με την υπ'αριθμ./24-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, δεν προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος για καταβολή.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, υπέβαλε στην ΔΟΥ, τη με αρ. πρ...../03-10-2022 και αριθμό δήλωσης/22 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε, ως νέο περιουσιακό στοιχείο, ποσοστό 7,5 % εξ αδιαιρέτου σε ένα αγροτεμάχιο με αριθμό, αρχικής έκτασης κατά τον τίτλο κτήσης 2.400τμ και με σημερινή εμβαδομέτρηση 2.344,12τμ, στην της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας στις 15-09-2007 μητέρας της, ΑΦΜ Βάσει της συμπληρωματικής δήλωσης που έλαβε αριθμό/2022 (αρ. φακέλου Θ/2007), εκδόθηκε η υπ'αριθμ/24-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 24-10-2022 και αναγνώστηκε αυθημερόν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα, υπέβαλε στη ΔΟΥ, την με αρ. πρ...../03-10-2022 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε, ως νέο περιουσιακό στοιχείο, ποσοστό 2,5 % εξ αδιαιρέτου στο ίδιο ως άνω ακίνητο, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 22-08-2008 πατέρα της, ΑΦΜ Βάσει της συμπληρωματικής δήλωσης που έλαβε αριθμό/2022 (αρ. φακέλου Θ/2008), εκδόθηκε η υπ'αριθμ/24-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 24-10-2022 και αναγνώστηκε αυθημερόν. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις με αρ. πρ./23-03-2023 και/23-03-2023 ανακλητικές-τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες αιτήθηκε την ακύρωση των υπ'αριθμ./2022 και/2022 δηλώσεων, για τον λόγο ότι το ως άνω ακίνητο είχε μεταβιβαστεί με τα υπ'αριθμ./4-3-1980 και/4-3-1980 συμβόλαια πώλησης και κατά συνέπεια δεν υπήρχε ακίνητο προς αποδοχή κληρονομιάς. Η ΔΟΥ δεν προέβη σε εκκαθάριση και έθεσε τις δηλώσεις στο αρχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.5036/2023 και της Ε2020/2023.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ./24-10-2022 και/24-10-2022 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς και τον έλεγχο των από 23-03-2023 τροποποιητικών δηλώσεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το ακίνητο ανήκει σε άλλους ιδιοκτήτες και ότι εσφαλμένα υπέβαλε στις 03—10-2022 τις συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Ως προς την πρώτη και τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.....»

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται αποκλειστικά εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης και δεν προβλέπεται η άσκησή της πέραν της προθεσμίας αυτής για κανέναν λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. : «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.....6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.....»

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό...»

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./24-10-2022 και/24-10-2022 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, όπως προκύπτει από τα με αρ. καταχώρησης και πιστοποιητικά ανάρτησης, κοινοποιήθηκαν στην

προσφεύγουσα με ανάρτηση στο λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 24-10-2022 και αναγνώστηκαν αυθημερόν, συνεπώς, από την ημέρα ανάγνωσης, στις 25-10-2022 άρχεται η 30ημερη προθεσμία για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε την 16-06-2023, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής, ως προς τις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./24-10-2022 και/24-10-2022 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Ως προς την προσβαλλόμενη σιωπηρή άρνηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ να προβεί σε έλεγχο και εκκαθάριση των με αριθμό πρωτ. και/23-03-2023 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2961/2001 "Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια" :

"Άρθρο 1. Επιβολή φόρου 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.....

Άρθρο 2. Κτήση αιτία θανάτου 1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο.....

Άρθρο 5. Υποκείμενο φόρου Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.....

Άρθρο 6. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.....

Άρθρο 62. Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων 1.Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννέα (9) 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 κληρονομουμένου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους εννέα (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.....

Άρθρο 63. Έναρξη προθεσμίας δήλωσης..... 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,.....

Άρθρο 72.Ανάκληση δηλώσεων 1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς. 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΔ : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 22 του ΚΦΔ : «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 άρθρο 19 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. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....»

Επειδή, για τις υποθέσεις φόρου κληρονομιών, χρόνου γέννησης φορολογικής υποχρέωσης έως 31/12/2014, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής του Ν. 2961/2001 και συγκεκριμένα :
«Άρθρο 102. Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου 1. 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,.....

3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την

υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης."

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28/03/2023, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου : **"5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112....."**

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ως άνω τροποποιητικής διάταξης του άρθρου 19 του Ν. 5036/2023 : "Με τις προτεινόμενες τροποποιήσεις του άρθρου 102 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία εξορθολογίζονται και επικαιροποιούνται οι περί παραγραφής διατάξεις αυτού που αφορούν υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και 31.12.2014, δηλαδή πριν από την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις υποθέσεις αυτές (στο πλαίσιο του οποίου η παραγραφή ρυθμίζεται πλέον ενιαία για όλες τις φορολογίες με το άρθρο 36). Με την κατάργηση των ανωτέρω αναχρονιστικών διατάξεων, η απαίτηση χορήγησης πιστοποιητικού περιορίζεται χρονικά και αίρεται το παράδοξο να απαιτείται πιστοποιητικό και να υφίσταται η υποχρέωση υποβολής δηλώσεων μετά την παραγραφή του δικαιώματος της Διοίκησης για επιβολή φόρου, όπως αυτή ορίζεται σήμερα (δεκαετία για ανακριβή δήλωση και δεκαπενταετία για παράλειψη υποβολής). **Κρίνεται ωστόσο αναγκαία, παράλληλα με τα ανωτέρω, η παράταση και της γενικής παραγραφής για επιβολή φόρων κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών από 1.1.2004 μέχρι 31.12.2008 τουλάχιστον, για λόγους, αφενός, ασφάλειας και διευκόλυνσης των συναλλαγών, καθώς και άρσης κάθε αμφισβήτησης, και αφετέρου αποσυμφόρησης των ελεγκτικών υπηρεσιών από υποθέσεις του παλαιού καθεστώτος.** Με τον τρόπο αυτό παραμένουν ενεργές οι υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μετά το 2009, ενώ διαμορφώνεται γι' αυτές ένα ξεκάθαρο πλαίσιο παραγραφής. Περαιτέρω, για λόγους πληρότητας και εναρμόνισης με το πνεύμα των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας για την παραγραφή, καθορίζεται το χρονικό διάστημα για το οποίο απαιτείται το πιστοποιητικό σε υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (δηλαδή μετά την 1η.1.2015).

Η ύπαρξη διαφορετικών διατάξεων παραγραφής, με διαφορετικούς χρόνους, καθώς και η απαίτηση πιστοποιητικού ενόψει μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων ακόμη και για υποθέσεις για τις οποίες το Δημόσιο είχε προ πολλών ετών εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, δημιουργούσε ένα επιβαρυντικό για τις συναλλαγές πλαίσιο, επιβάλλοντας επιπροσθέτως αυξημένες φορολογικές υποχρεώσεις. Στον εξορθολογισμό του πλαισίου αυτού αποσκοπούσε η κατά καιρούς πρόβλεψη μίας γενικής παραγραφής, ούτως ώστε να παραγράφονται ολοκληρωτικά οι παλαιότερες υποθέσεις και να μην απαιτείται πιστοποιητικό γι' αυτές. Το πλέγμα των διατάξεων αυτών του άρθρου 102 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, λειτουργούσε μεν ικανοποιητικά στο προ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας φορολογικό καθεστώς, όπου η λειτουργία εν γένει των φόρων κεφαλαίου ήταν διαφορετική (με προεξόφληση επιμεριστικά ολόκληρου του φόρου ενόψει μεταβίβασης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου κ.λπ.),

καθίσταται ωστόσο αναγκαίο πλέον να επικαιροποιηθούν οι διατάξεις αυτές, ενόψει και της διαφοροποιημένης αντιμετώπισης της παραγραφής από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας."

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2020/2023 με θέμα την παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών για τη χορήγηση πιστοποιητικών του άρθρου 105 του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) και την παραγραφή των υποθέσεων στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών : ".....3. Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 5036/2023 τροποποιείται η παρ. 5 του άρθρου 102 του Κώδικα και ρυθμίζονται θέματα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια. Ειδικότερα, ορίζονται τα εξής: α. Σε υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και την 31-12-2008 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή των φόρων κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια έχει παραγραφεί. **Για τις ανωτέρω υποθέσεις, εάν τυχόν εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεις (αρχικές ή τροποποιητικές) φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, οι οποίες κατά την 28/3/2023 δεν έχουν διεκπεραιωθεί και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης, καμία ενέργεια δεν γίνεται από τις Δ.Ο.Υ. και οι σχετικές δηλώσεις τίθενται στο αρχείο. Επίσης, για τις ανωτέρω υποθέσεις από την 28/3/2023 δεν μπορεί να εκδοθεί εντολή ελέγχου ή να διενεργηθεί έλεγχος ή να κοινοποιηθούν πράξεις προσδιορισμού φόρου, ενώ οι υποθέσεις που τυχόν εκκρεμούν για φορολογικό έλεγχο τίθενται στο αρχείο. Κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών σε υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 28/03/2023, δεν συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες είχαν συσταθεί μέχρι και 31-12-2008. Επιπλέον, στις υποθέσεις αυτές από την 28/3/2023 δεν απαιτείται πλέον η έκδοση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα και οι σχετικές αιτήσεις για έκδοση πιστοποιητικού που τυχόν εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. τίθενται ομοίως στο αρχείο....."**

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ΔΟΥ τις με αρ. πρ./23-03-2023 και/23-03-2023 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσασας στις 15-09-2007 μητέρας της και του αποβίωσαντος στις 22-08-2008 πατέρα της, αντίστοιχα. Συνεπώς, χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το έτος 2007 στην πρώτη περίπτωση και το έτος 2008 στη δεύτερη.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, για τις υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε έως 31/12/2008, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί. Επιπλέον, οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις, ως εκκρεμείς κατά την 28/03/2023, νόμιμα τέθηκαν στο αρχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε 2020/2023, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου είχε παραγραφεί και κατ'επέκταση δεν υφίσταται δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, εν είδει ανακλητικών, καθώς τελεί υπό τον χρονικό προσδιορισμό της υποβολής τους μέχρι τον χρόνο παραγραφής.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 16-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:.....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.