



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1056e

**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 21-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, κατά:

α) της σιωπηρής άρνησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της με αριθμό πρωτ. /22-02-2023 αίτησης επιστροφής καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς και της συνυποβληθείσας με αρ. πρ. /23-02-2023 τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και

β)της φορολογικής εγγραφής εκκαθάρισης του προϊσταμένου της ΔΟΥεπί της υποβληθείσας με αριθμό/2008 (αρ. φακέλου Θ/2007) δήλωσης φόρου κληρονομιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 21-06-2023 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε στη ΔΟΥ, την με αριθμό δήλωσης/2008 (αρ.φακέλου Θ/2007) αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονόμος εκ διαθήκης της αποβιώσασας στις 09-05-2007, ΑΦΜ, με την οποία δήλωσε ως περιουσιακά στοιχεία, ποσοστό 25 % εξ αδιαιρέτου : α) σε αγρό με αριθμό τεμαχίου, έκτασης 2190 τ.μ. στη θέση «.....», β) στο υπ'αρ. αγροτικό ακίνητο έκτασης 11.700 τμ και γ) στον υπ'αρ. αγρό 4.660 τμ, όλα κείμενα στο Δημοτικό Διαμέρισματου Νομού Από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης προέκυψε φόρος κληρονομιάς 11.614,29€.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ, την με αριθμό δήλωσης/2009 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ζητούσε την διαγραφή του πρώτου περιουσιακού στοιχείου, ήτοι ποσοστό 25 % εξ αδιαιρέτου επί του με αριθμό τεμαχίου αγρού έκτασης 2190 τμ στη θέση «.....» στο Δημοτικό Διαμέρισμα του Νομού Βάσει της διορθωτικής δήλωσης, η ΔΟΥ διέγραψε τον αρχικά βεβαιωθέντα φόρο κληρονομιάς ύψους 11.614,29€ και προέβη σε νέα εκκαθάριση, από την οποία προέκυψε φόρος κληρονομιάς ύψους 9.948,80€.

Με την με αρ. πρωτ./22-02-2023 αίτηση επιστροφής καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς και την υποβληθείσα με αρ. πρ./23-02-2023 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση, η προσφεύγουσα δήλωσε την ανάκληση της αρχικής με αριθμό/2008 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και για τα άλλα δύο περιουσιακά στοιχεία, ήτοι ποσοστό 25 % εξ αδιαιρέτου στο υπ'αρ. αγροτικό ακίνητο έκτασης 11.700 τμ και στον υπ'αρ. αγρό 4.660 τμ., κείμενα στο Δημοτικό Διαμέρισμα του Νομού, καθώς και την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς. Η ΔΟΥ απέρριψε σιωπηρά την αίτηση της προσφεύγουσας και δεν προέβη σε έλεγχο και εκκαθάριση της τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνουν δεκτές η με αρ. πρ./23-02-2023 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς και η με αρ. πρωτ./22-02-2023 αίτηση επιστροφής του καταβληθέντος φόρου, καθώς και να ακυρωθεί η εκκαθάριση της με αριθμό/2008 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

Με την με αριθμό/13-12-2000 δημόσια διαθήκη της που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό/20-07-2007 πρακτικό δημοσίευσης του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η προσφεύγουσα κατέστη κληρονόμος στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας της, στην οποία περιλαμβάνονταν ποσοστό 25 % εξ αδιαιρέτου στο υπ'αρ. αγροτικό ακίνητο έκτασης 11.700 τμ και στον υπ'αρ. αγρό 4.660 τμ. στο Δημοτικό Διαμέρισματου Νομού, για τα οποία υπέβαλε την με αριθμό/2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Στις 23-01-2014

άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/23-01-2014 αγωγή κατά της, αδερφής της αποβιώσας, για τον λόγο ότι από τις 23-05-2005 και μετά κατέλαβε παράνομα τα δύο ακίνητα, με αίτημα να αναγνωρισθεί η συγκυριότητά της, επί της οποίας εκδόθηκε σε πρώτο βαθμό η με αριθμό/2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου που απέρριψε την αγωγή της προσφεύγουσας. Κατόπιν άσκησης έφεσης από την προσφεύγουσα, εκδόθηκε η με αριθμό/2022 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου, με την οποία απορρίφθηκε η έφεση ως ανυποστήρικτη.

Κατόπιν αυτών, προκύπτει ότι τόσο η κληρονομούμενη, κατά τον χρόνο θανάτου της στις 09-05-2007, όσο και η προσφεύγουσα κληρονόμος της, από την ημερομηνία επαγωγής της κληρονομίας μέχρι σήμερα, δεν είχαν τη νομή των συγκεκριμένων ακινήτων, ενώ με την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης του Μονομελούς Εφετείου και την επίδοση εξώδικης δήλωσης παραίτησης της προσφεύγουσας από το δικαίωμα άσκησης αίτησης αναίρεσης και ανακοπής ερημοδικίας, έχει πλέον κριθεί τελεσίδικα και αμετάκλητα ότι η θεία της προσφεύγουσας και αδελφή της κληρονομούμενης,, είχε καταστεί αποκλειστική κυρία, νομέας και κάτοχος με τα προσόντα της έκτακτης χρησικτησίας ήδη πριν από το έτος θανάτου. Συνεπώς, δεν γεννήθηκε ποτέ η υποχρέωση της προσφεύγουσας για καταβολή φόρου κληρονομίας. Επιπρόσθετα, αν ήθελε θεωρηθεί ότι είχε γεννηθεί η φορολογική της υποχρέωση κατά τον χρόνο θανάτου, η αναγνώριση με δικαστική απόφαση ότι άλλο πρόσωπο είχε την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή των ακινήτων ήδη πριν από το έτος θανάτου το 2007, συνιστά αφενός, λόγο νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με το άρθρο 100 του Ν.2961/2001, αφετέρου, επιγενόμενο λόγο, κατά την έννοια της ΠΟΛ 1005/2003, ώστε από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου λόγου γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων. Περαιτέρω, η εκκρεμοδικία, όσον αφορά το ιδιοκτησιακό καθεστώς κληρονομιών ακινήτων, συνιστά γεγονός ανωτέρας βίας που τον εμποδίζει από την υποβολή ειλικρινούς δήλωσης φόρου κληρονομίας και αναστέλλει την προθεσμία της δεκαετίας που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 100 και 102 του Ν.2961/2001. Επιπλέον, η δεκαετής προθεσμία των εν λόγω άρθρων διεκόπη με την επίδοση της με αριθμό κατάθεσης/23-01-2014 αγωγής και δεν συμπληρώθηκε μέχρι την 13/02/2023, ημέρα κοινοποίησης στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ της με αριθμό/2022 απόφασης του Μονομελούς Εφετείου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.4 του Ν.2362/1995 και 137 παρ. 4 του Ν.4270/2014.

Ως προς την 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, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 : «Οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων

Εσόδων προβλέφθηκαν με την περίπτωση 1 της Υποπαραγράφου Α5 του ν.4152/2013 (Φ.Ε.Κ. 107Α') με την οποία προστέθηκε το άρθρο 70 Β στον ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), το δε υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές από 1.8.2013 και μετά και θεσπίσθηκε για να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων. Με το άρθρο 63 εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και εξορθολογίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1064/2017 : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014 : «Μετά τις με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3367/31.12.2013) και ΠΟΛ.1002/2.1.2014 (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014) αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με τις οποίες, αφού μετονομάστηκε η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ανακαθορίστηκε η εσωτερική διάρθρωση και οι αρμοδιότητές της και προσδιορίστηκαν οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Α. Ειδική Διοικητική Διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

1. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του αρθ. 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014 θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, για όλες τις λοιπές πράξεις που εκδίδονται μετά την ως άνω ημερομηνία, υποχρεούται να αναγράφει επί του σώματος αυτών, ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει, δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός

προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή της», καθώς και το ότι «είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της φορολογικής εγγραφής εκκαθάρισης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της υποβληθείσας με αριθμό/2008 (αρ. φακέλου Θ/2007) δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ήτοι κατά πράξης της φορολογικής αρχής που αφορά κληρονομία και εκδόθηκε πριν από τις 01-01-2015 και κατά συνέπεια δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, επιπλέον, μετά την υποβολή από την προσφεύγουσα της με αριθμό δήλωσης/2009 διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η ΔΟΥ προέβη σε νέα εκκαθάριση και διέγραψε τον βεβαιωθέντα με την αρχική δήλωση φόρο κληρονομιάς ύψους 11.614,29€, ώστε το αίτημα της προσφεύγουσας προς ακύρωση της εκκαθάρισης της υποβληθείσας με αριθμό/2008 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι άνευ αντικειμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απαραδέκτως ασκείται η ενδικοφανής προσφυγή κατά της φορολογικής εγγραφής εκκαθάρισης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της υποβληθείσας με αριθμό/2008 (αρ. φακέλου Θ/2007) αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Ως προς την προσβαλλόμενη σιωπηρή άρνηση του προϊσταμένου της ΔΟΥεπί της με αριθμό πρωτ./22-02-2023 αίτησης επιστροφής καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς και της συνυποβληθείσας με αρ. πρ./23-02-2023 ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2961/2001 "Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά 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. 2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

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 κληρονομούμενου.....

Άρθρο 7. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:..... β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.....

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 κληρονομούμενου. 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:..... β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.....

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 κληρονομίας. 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.....

Άρθρο 100. Νέα εκκαθάριση του φόρου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή του από 01-01-2020 με το άρθρο 48 του Ν.4646/2019 : «1.Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απροσόδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών.

β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δεν γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών..... 2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη

του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.»

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.....».

Επειδή, με την εφαρμογή του ΚΦΔ από 1.1.2015 στις υποθέσεις κληρονομιών, και όπως ρητά ορίζει το άρθρο 70 παρ. 22 του ΚΦΔ, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001, που όριζαν το χρόνο, τον τρόπο και τους λόγους ανάκλησης (ολικής ή μερικής) των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, κατά συνέπεια οι υποβληθείσες δηλώσεις δεν χαρακτηρίζονται πλέον ανακλητικές, αλλά τροποποιητικές, υπό την έννοια του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013, δυνάμενες να υποβληθούν οποτεδήποτε έως την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή έως την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να ελέγξει τις αρχικές δηλώσεις.

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)», ορίζεται ότι : «3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενο της.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ.10 του Ν.4987/2022 : «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν....»

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 καταρτίσθηκε 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, Προικιών 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, δημιούργούσε 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 Προϊκών 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, σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του Ν.2362/1995 : «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. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 1165/1918 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως ισχύει. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 87 παρ. 4 του Ν.2362/1995 : «4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποιήσεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005/10-01-2003, με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με τον προσδιορισμό του χρόνου έναρξης παραγραφής αξιώσεων κατά του Δημοσίου : «σε ό,τι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδαφ. α' της παρ. 2 άρθρ. 90 ν. 2362/1995), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι καταρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο "επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου".» Πιο συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «...πρέπει να γίνει δεκτό ότι όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά το χρόνο που γίνεται, η δε για απόδοση των καταβληθέντων αξίωση προκύπτει από επιγενόμενους λόγους, η παραγραφή αρχίζει, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ., από του χρονικού σημείου επελεύσεως του επιγενόμενου τούτου λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων (βλεπ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ Γενικά Αρχαί υπό το άρθρο 251, σελ. 450 επ., Κ. Σημαντήρα Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου έκδ. 2α παρ. 53 σελ. 607 επ., Α. Παπαχρήστου Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου υπό το άρθρο 251 σελ. 628 επ.). Αντίθετη εκδοχή με χρόνο έναρξεως της παραγραφής αυτής, πάντοτε την καταβολή.....θα αποτελούσε φαλκίδευση των δικαιωμάτων των οφειλετών του Δημοσίου, θα είχε δε ως αποτέλεσμα, σε πολλές περιπτώσεις, την παραγραφή των ως άνω αξιώσεων πριν καν γεννηθούν αυτές.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1019/2016 : «2. Με τις διατάξεις των άρθρων 19 και 34 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζεται ότι τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται. Την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ακολουθεί η έκδοση πράξης διορθωτικού ή διοικητικού

προσδιορισμού του φόρου, ανάλογα με τον αν η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

Σε περίπτωση που η μεταβολή της φορολογητέας ύλης γεννά αξίωση για επιστροφή του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το οποίο η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από το φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς, η οποία καταβάλλεται κατά κανόνα στο φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του (εν προκειμένω, από την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης).

Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα, παραγράφεται κατά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου κατά το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.....

Μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης και εφόσον ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφής φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από το φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς μέσα σε προθεσμία ενενήντα (90) ημερών.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 : « Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

α. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα, παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ΔΟΥ την με αρ./23-02-2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσας κατά την 09-05-2007, ΑΦΜ και κατά συνέπεια χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το έτος 2007.

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, οι δε εκκρεμείς κατά την 28/03/2023 δηλώσεις τίθενται στο αρχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε 2020/2023, και κατά συνέπεια δεν υφίσταται δυνατότητα ελέγχου της με αρ. πρ./23-02-2023 τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, επιπλέον, ο φόρος κληρονομιάς ύψους 11.614,29€ διαγράφηκε, μετά την υποβολή από την προσφεύγουσα της με αριθμό/2009 διορθωτικής δήλωσης, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος ύψους 9.948,80€, η ολοσχερής καταβολή του οποίου έλαβε χώρα με την πληρωμή της τελευταίας δόσης στις 02-10-2012. Συνεπώς, η αξίωση για την επιστροφή του σχετικού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, έχει παραγραφεί, καθώς έχει παρέλθει η προβλεπόμενη τριετής προθεσμία από την καταβολή.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την έκδοση της υπ'αριθμ./07-04-2022 τελεσίδικης απόφασης του Μονομελούς Εφετείου ως επιγενόμενο λόγο, με την έννοια ότι από τον χρόνο έκδοσης της απόφασης γεννάται η αξίωσή της για επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των όσων αναφέρει η προσφεύγουσα, η νομή των δύο ακινήτων από την έτερη συγγενή της θανούσας προϋφίστατο πριν τον θάνατο της κληρονομούμενης και με την πρωτόδικη απόφαση επί της κατατεθείσας αγωγής για το ζήτημα αυτό (επιδικία ακινήτων κληρονομιάς) εκδόθηκε το 2018

απόφαση που παρείχε τη δυνατότητα για υποβολή, όμοιας με την υπό κρίση μη ελεγχόμενη, εμπρόθεσμης ανακλητικής δήλωσης. Πέραν τούτου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του Ν.2961/2001, ακόμη και με τον λόγο που ανακύπτει μετά την οριστική περαίωση μίας υπόθεσης, η αίτηση για νέα εκκαθάριση φόρου (προς επιστροφή), δεν μπορεί να υποβληθεί μετά την πάροδο δεκαετίας από την υποβληθείσα δήλωση (αρχική).

Επειδή, εν προκειμένω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναστολής της παραγραφής κατά το άρθρο 87 παρ.4 του Ν.2362/1995, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, καθώς η εν λόγω διάταξη προϋποθέτει δικαστική αμφισβήτηση του νόμιμου τίτλου της απαίτησης του Δημοσίου ή της πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης, ενώ, με την κατάθεση της με αριθμό .../2014 αγωγής ανέκυψε διαφορά αστικού δικαίου μεταξύ ιδιωτών. Επιπλέον, κατά γενική αρχή του δικαίου (πρβλ. αρ.255 ΑΚ, άρθρο 10 παρ.6 του Ν.2690/1999, άρθρο 152 παρ.1 ΚΠολΔ), περίπτωση ανωτέρας βίας συνιστά οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατόν να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι, η δε διάταξη του άρθρου 255 του Αστικού Κώδικα απαιτεί το γεγονός ανωτέρας βίας να συντρέχει μέσα στο τελευταίο εξάμηνο του χρόνου της παραγραφής. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι διεκόπη η παραγραφή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 παρ.4 Ν.2362/1995 και του όμοιου άρθρου 137 παρ. 4 Ν. 4270/2014, ή για λόγο ανωτέρας βίας που συνιστά η εκκρεμοδικία, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας γεννήθηκε κατά το έτος 2007, έτος θανάτου της θείας της που την κατέστησε κληρονόμο με την με αριθμό/13-12-2000 διαθήκη, από τη δημοσίευση της οποίας στις 20-07-2007, άρχεται η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, για την μετάθεση του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. β' του Ν.2961/2001, απαιτείται κατ' αρχήν τα αντικείμενα της κτήσης να είναι επίδικα κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, γεγονός που δεν αποτυπώθηκε από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες από την ίδια δηλώσεις της στα έτη 2008 και 2009. Επιπλέον, για την μετάθεση του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. γ' του Ν. 2961/2001, απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις : α) άσκηση αγωγής από οποιονδήποτε νομιμοποιούμενο τρίτο που αμφισβητεί το κληρονομικό δικαίωμα και β) ο κληρονόμος να μην έχει τη νομή των αντικειμένων κτήσης. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητήθηκε το κληρονομικό δικαίωμα της προσφεύγουσας με δικαστική διεκδίκηση από τρίτον, αλλά η ίδια η προσφεύγουσα με την κατάθεση της αγωγής στις 23-01-2014, επτά περίπου έτη μετά τον θάνατο της κληρονομούμενης, κατέθεσε την με αριθμό/2014 αγωγή αναγνωριστική του δικαιώματος της κυριότητάς της, με την οποία αιτείται και την απόδοση της νομής. Ωστόσο, από την άσκηση και μόνο της αγωγής, δεν αποδεικνύεται, ούτε είχε κριθεί στο στάδιο αυτό, ότι η προσφεύγουσα δεν είχε κατά τον χρόνο αυτό τη νομή επί των κληρονομιαίων ακινήτων, προϋπόθεση που πρέπει να συντρέχει για την αναβολή της φορολογίας. Εξάλλου, ούτε η προσφεύγουσα κατέθεσε αίτηση ενώπιον του προϊστάμενου της αρμόδιας ΔΟΥ, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο κατάθεσης της ως άνω αγωγής, αιτούμενη την μετάθεση του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης, προσκομίζοντας τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη μετάθεση του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2961/2001, η έκδοση δε δικαστικής απόφασης που επιλύει διαφορές που ανακύπτουν ως προς την αναγνώριση ή την

διεκδίκηση εμπράγματων δικαιωμάτων και συγκεκριμένα δικαιώματος κυριότητας, είναι δυνατόν να αποτελεί λόγο υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή αίτησης επιστροφής καταβληθέντος φόρου, αλλά δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο απώλειας της νομής που μπορεί να λειτουργήσει αναδρομικά για την αναβολή της φορολογίας και να αποσβέσει την φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου που νόμιμα γεννήθηκε κατά τον προβλεπόμενο χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γεννήθηκε ποτέ η φορολογική της υποχρέωση για καταβολή, καθώς με την έκδοση της πρωτόδικης απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου κρίθηκε ότι τρίτο πρόσωπο είχε τη νομή των κληρονομιών ακινήτων, ήδη πριν από τον θάνατο της κληρονομούμενης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην εκκαθάριση της με αριθμό/2008 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και εν συνεχεία σε διαγραφή του υπολογισθέντος φόρου και σε νέα εκκαθάριση της με αριθμό/2009 διορθωτικής δήλωσης, κατά δέσμια αρμοδιότητά της, με βάση τα όσα δήλωσε η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις, η οποία δεν αμφισβήτησε το περιεχόμενο της διορθωτικής δήλωσης, είτε με επιφύλαξη, είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, παρά μόνο όταν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου είχε πλέον παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 21-06-2023 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 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.