



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

19/06/2023
672

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, αριθ. κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί του με αριθ. /25-10-2022 αιτήματός του περί νέας εκκαθάρισης φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 24-02-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Το από 15-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-02-2023 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /25-10-2022 αίτηση του άρθ. 100 του ν. 2961/2001, ο προσφεύγων αιτήθηκε α) νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την υπ' αριθ. /2022 (αριθ. φακ. Θ...../2012) διορθωτική δήλωση που υπέβαλε β) τον επανυπολογισμό των οφειλόμενων ποσών και γ) την επιστροφή του ποσού των 77.050,63 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθ. /22-11-2012 (αρ. φακ. Θ. /2012) Δήλωση φόρου κληρονομιάς ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της κληρονομούμενης του, δήλωσε μεταξύ άλλων ένα οικόπεδο μετά των επ' αυτού δύο ισογείων κτισμάτων (μονοκατοικιών), εκτάσεως κατά τους τίτλους κτήσεως 564,06 τ.μ. και κατά νεότερη μέτρηση 558,50 τ.μ. που βρίσκεται στον Δήμο, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου αυτού, στην θέση «.....» και στην γωνία των οδών, αριθ. και αριθ. Επί του άνω οικοπέδου υφίστανται δύο (2) ισόγειες οικίες, ήτοι: α) μια οικία εμβαδού 74,25 τ.μ. κτισμένη από του έτους 1927 και β) μία οικία εμβαδού 99,68 τ.μ. κτισμένη από του έτους 1939.

Η αντικειμενική αξία του όλου οικοπέδου υπολογίστηκε στο ποσό των 1.030.930,22 €, η αντικειμενική αξία της ισόγειας οικίας εμβαδού 74,25 τ.μ. υπολογίστηκε στο ποσό 63.149,63 € και της ισόγειας οικίας εμβαδού 99,68 τ.μ. υπολογίστηκε στο ποσό 84.777,84 €, ήτοι συνολική αντικειμενική αξία του όλου οικοπέδου μετά των επ' αυτού κτισμάτων 1.178.857,69 €. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 501.682,58 €, ο οποίος βεβαιώθηκε με τις υπ' αριθ. /28-11-2012 και /07-02-2013 ταμειακές βεβαιώσεις ποσού 46.682,58 € και 455.000,00 €. Εκ των ανωτέρω ποσών, το ποσό των 46.682,58 € έχει εισπραχθεί ενώ από το ποσό των 455.000,00 €, κατά την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής είχε εισπραχθεί το ποσό των 420.458,20 €.

Ακολούθως, με τη με αριθ. /2022 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ο προσφεύγων δήλωσε ότι λανθασμένα και εκ παραδρομής η αντικειμενική αξία του ως άνω οικοπέδου υπολογίστηκε ως άρτιο και οικοδομήσιμο, ενώ το ορθό είναι ότι το οικόπεδο είναι άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο και επομένως η αντικειμενική αξία του οικοπέδου, μετά των κτισμάτων του, ανέρχεται σε 972.671,65 €. Η εν λόγω δήλωση χαρακτηρίστηκε ως «αφορολόγητη» από το τμήμα Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διότι δεν προέκυπτε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή. Η εν λόγω δήλωση κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 29-09-2022, στην δηλωθείσα ηλεκτρονική του διεύθυνση και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ. /25-10-2022 αίτηση κατ' άρθρο 100 του ν. 2961/2001 η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την επανεξέταση της σιωπηρώς απορριφθείσας με αριθ. /25-10-2022 αίτησής του, β) την επανεκκαθάριση

της σχετικής διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς γ) τον επανυπολογισμό των οφειλών του και δ) της επιστροφής του ποσού που θα προκύψει από την διαφορά των ποσών που έχει καταβάλλει με τα ποσά που πράγματι του αναλογούν προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το επίμαχο οικοπέδο ήταν μη οικοδομήσιμο τόσο κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης και αποδοχής της κληρονομιάς όσο και σήμερα. Η τότε τοπογράφος μηχανικός παρέλειψε να ελέγξει τα προεκτεθέντα στοιχεία (ότι δηλαδή η οδός είναι μη εγκεκριμένη οδός), βεβαιώνοντας εσφαλμένα ότι πρόκειται για οικοδομήσιμο οικόπεδο. Το σφάλμα αυτό εντοπίστηκε κατά το έτος 2021 από τον τοπογράφο μηχανικό ενόψει της πώλησης του οικοπέδου σε υποψήφιο αγοραστή, η οποία εν τέλει ματαιώθηκε λόγω της πολεοδομικής του κατάστασης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 2961/2001 πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς και να αναπροσαρμοστεί το ποσό του φόρου που αναλογεί, με έκπτωση φόρου, δεδομένου ότι η πραγματική αξία της κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης ήταν μικρότερη από την υπολογιζόμενη αξία κατά την αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε το από 15-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα και την από 15-05-2023 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία διόρθωσε την έκταση του επίμαχου οικοπέδου από 558,50 τ.μ. σε 564,31 τ.μ. όπως προέκυψε από το σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα του Τοπογράφου Μηχανικού και επομένως η αντικειμενική αξία του οικοπέδου, μετά των κτισμάτων του, ανέρχεται σε 982.707,97 € και όχι σε 972.671,65 € όπως είχε δηλώσει με τη με αριθ. /22-09-2022 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Επομένως η διαφορά φόρου προς επιστροφή σύμφωνα με το συμπληρωματικό του υπόμνημα ανέρχεται σε 73.300,11 € και όχι σε 77.050,63 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

- α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.*

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 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 84 Έκπτωση φόρου που βεβαιώθηκε

1. Οι φόροι που βεβαιώθηκαν κανονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος εκπίπτονται ιδιαίτερα σε περίπτωση:

α) ανάκλησης της δήλωσης του φορολογουμένου που υποβλήθηκε, κατά το μέρος που έχει γίνει δεκτή η ανάκληση αυτή,

β) διόρθωσης λογιστικών σφαλμάτων των δηλώσεων, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69,

γ) έκδοσης απόφασης από το διοικητικό πρωτοδικείο για ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 99,

δ) αναθεώρησης ή διόρθωσης από το διοικητικό πρωτοδικείο οριστικής απόφασής του,

ε) έκδοσης απόφασης του διοικητικού εφετείου, με την οποία εξαφανίζεται ή μεταρρυθμίζεται απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου,

στ) αναθεώρησης ή διόρθωσης από το διοικητικό εφετείο οριστικής απόφασής του,

ζ) νέας εκκαθάρισης του φόρου που αναλογεί, κατά τις διατάξεις των άρθρων 100 και 101.

2. Η έκπτωση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή μετά από αίτηση του δικαιούχου, μόλις αποκτηθεί ο τίτλος και πάντως το αργότερο μέσα στο επόμενο έτος από την απόκτηση του τίτλου.

3. Σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με την οποία μειώνεται η φορολογητέα αξία, εκδίδεται πράξη προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 34 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α` 206). Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα όργανα, οι όροι, οι προϋποθέσεις, τα κριτήρια, ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την επαλήθευση της ορθότητας και πληρότητας των υποβαλλόμενων δηλώσεων.

Άρθρο 100 Νέα εκκαθάριση 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 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 του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. 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 εικονικότητα συμβόλαιο,
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

[.....]

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 στηρίχθηκε,
- γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υποχρέου 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, [...]

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1199/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 70§1 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1η.1.2014, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 70§10 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

««10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων

και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 70§25 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«25. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής:

Άρθρο 90 Παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

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.

[...]

Άρθρο 91 Έναρξη παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιοσδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής. [...]

Άρθρο 93 Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»

Επειδή όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την με αριθ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης), «...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθαρίσεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-05-2009 - υπόθ. 48906/2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής, μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό

της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. [...]»

Σχετικές και η με αριθ. 3983/2013 απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας καθώς και η γνωμοδότηση 240/2016 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι η παραγραφή είναι τριετής και αρχίζει από την καταβολή (σταθερό εναρκτήριο χρονικό σημείο) και όχι από την βεβαίωση ή το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή [...].

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της με αριθ./22-09-2022 διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2012) τροποποίησε την αντικειμενική αξία του οικοπέδου που βρίσκεται στον Δήμο, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου αυτού, στην θέση «.....» και στην γωνία των οδών, αριθ. και αριθ. διότι όπως ισχυρίζεται το εν λόγω οικόπεδο ήταν κατά το χρόνο φορολογίας 2012 (χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης) και παραμένει μέχρι σήμερα μη οικοδομήσιμο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και το από τον Νοέμβριο του 2021 Τοπογραφικό Διάγραμμα του τοπογράφου μηχανικού, το οποίο θεωρήθηκε από την Γενική Δ/ση τεχνικών υπηρεσιών και έργων δόμησης του Δήμου

Επειδή ο προσφεύγων με τη με αριθ./25-10-2022 αίτηση του άρθρου 100 του ν. 2961/2001 αιτήθηκε την επανεκκαθάριση της με αριθ./22-09-2022 διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την επιστροφή καταβληθέντος φόρου κληρονομιάς ποσού 77.050,63 €. Συγκεκριμένα, συνεπεία της με αριθ./2012 αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης προέκυψε φόρος κληρονομιάς ύψους 501.682,58 € εκ του οποίου ποσό 32.425,17€, πλέον προσαυξήσεων ποσού 31.452,41 € παρέμενε ανεξόφλητο, κατά την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής (σύμφωνα με την από 24-02-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών).

Επειδή όπως αναφέρεται και στην από 24-02-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών δεν έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στις υπό κρίση δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρχική και διορθωτικές).

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων πραγματικών περιστατικών και διατάξεων προκύπτει ότι η με αριθ./2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη το έτος 2022, ήτοι εντός της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 102 του ν.2961/2001, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για επανεξέταση της με αριθ./25-10-2022 αίτησής του βάσιμα προβάλλεται και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23, 34 και 53 του ΚΦΔ καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 3γ και 4 του ν.2961/2001 περί παραγραφής, όπως ασκήσει νόμιμα την εξουσία του και προβεί σε έκδοση ρητής και αιτιολογημένης απάντησης επί της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης Φόρου κληρονομιάς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./17-02-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ κατοίκου Αθηνών, οδός, αριθ..... και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της με αριθ./25-10-2022 αίτησης του

προσφεύγοντα και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στις παραπάνω ενέργειες, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.