



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1741

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Δήμου Τ.Κ..... κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-05-2023 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, κατόπιν υποβολής της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-03-2023 αίτησής του, προκειμένου να ακυρωθεί η με αριθμό

...../2022 (Αριθμός Φακέλου Θ...../.....) συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 10-05-2023 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου περί μη παραλαβής της διορθωτικής-συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς βάσει της οποίας ζητά να ακυρωθεί η υπ'αρ...../2022 και αρ. Φακ...../2004 που υπεβλήθη με το υπ' αριθμό πρωτόκολλο/28-03-2023 προκειμένου να επιστραφεί ο καταβληθείς φόρος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, η οποία ασκήθηκε 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 17-07-2004 απεβίωσε ο τον οποίον κληρονόμησαν εξ αδιάθετου με ποσοστό $\frac{1}{2}$ ο με **Α.Φ.Μ.** και ο του με **Α.Φ.Μ.**..... Με αφορμή το θάνατο του του Μάρκου υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου οι με αριθμό/12-04-2005 και/09-05-2005 και με αριθμό φακέλου Θ...../2004, δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Με τις ως άνω δηλώσεις κληρονόμησαν κατά ποσοστό $\frac{1}{2}$ έκαστος ένα ακίνητο εντός των ορίων του οικισμού του Δήμου Ν. ήτοι οικόπεδο 311,045τ.μ. με διώροφη οικία αποτελούμενη από ισόγειο 139,12τ.μ. και Α' όροφο 90,08τ.μ. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προέκυψε ποσό φόρου 1.136,12€ για κάθε κληρονόμο.

Εν συνεχεία υπεβλήθη:

1) Στις 27-09-2022 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό/2022 και αριθμό φακέλου Θ...../2004 στην οποία διορθώνεται η αρχική δήλωση στην οποία εκ παραδρομής δεν είχε αναφερθεί το υπόγειο της ως άνω οικοδομής.

Συνεπεία αυτού η ορθή περιγραφή όλου του ακινήτου έχει ως εξής:

Κληρονομείται οικόπεδο εκτάσεως 311,69τ.μ. επί του οποίου υφίσταται διώροφο κτίσμα (κατοικία) με υπόγειο 88,81τ.μ. , ισόγειο εμβαδού 125,92τ.μ. και Α' ορόφου 93,71τ.μ. στη κτηματική περιφέρεια του χωριού του Δήμου Κρήτης.

Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προέκυψε ποσό φόρου 4.101,84€ για κάθε κληρονόμο ο οποίος βεβαιώθηκε με τις υπ' αριθμό και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

2) Στις 22-02-2022 υπεβλήθη η δήλωση χρησικτησίας με αριθμό/2022 δεδομένου ότι:

Στις 30-12-2005 κατατέθηκε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου η από 21-12-2005 αγωγή προς διόρθωση της ανακριβούς αρχικής κτηματολογικής εγγραφής με ΚΑΕΚ

..... Με την αγωγή αυτή αιτήθηκαν να αναγνωρισθούν ως πλήρη κύριοι νομείς και κάτοχοι κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας των πενήντα εκατοστών εξ αδιαιρέτου (50/100) ενός γεωτεμαχίου κειμένου στην ειδικότερη τοποθεσία «.....» της κτηματικής περιφέρειας του δημοτικού διαμερίσματος του τότε Δήμου Νομού (και ήδη σήμερα τοπική κοινότητα Δημοτικής Ενότητας Δήμου και Περιφερειακής Ενότητας). Το γεωτεμάχιο αυτό έχει έκταση κατά μεν το από μήνα Φεβρουάριο 1980 Τοπογραφικό Διάγραμμα του 311,45 τ.μ. (το οποίο αναφέρεται στο ιστορικό της αγωγής μας), κατά δε νεότερη εμβαδομέτρηση 311,69 τ.μ., εντός του οποίου υφίσταται κατοικία αποτελούμενη από υπόγειο επιφανείας 88,81 τ.μ., ισόγειο επιφανείας 125,92 τ.μ. και α' όροφο επιφανείας 93,71 τ.μ. Εκ παραδρομής όμως στο ιστορικό της αγωγής περιέγραψαν την **εντός αυτού οικία ως «διώροφη» αντί για «διώροφη με υπόγειο».**

Στο ιστορικό της αγωγής αναφέρθηκε ότι περιήλθε το ως άνω ακίνητο στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή τους κατά το ποσοστό των πενήντα εκατοστών εξ αδιαιρέτου (50/100) σε έκαστο κληρονόμο με εκ διαθήκης κληρονομιά του πατρός τους, και της, ο οποίος κατέλιπε την με αριθμό/04-10-2002 Δημόσια Διαθήκη συνταχθείσα από τον Συμβολαιογράφο, και δημοσιευθείσα νόμιμα από το Μονομελές Πρωτοδικείο, δυνάμει του υπ' αριθμόν/2004 Πρακτικού Δημόσιας Συνεδρίασης.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε επί της προαναφερόμενης αγωγής η με αριθμό απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου (κατά την τακτική διαδικασία) στο σκεπτικό της οποίας αναφέρονται τα κάτωθι:

«Με την κρινόμενη αγωγή οι ενάγοντες εκθέτουν ότι είναι κύριοι του περιγραφόμενου στην αγωγή ακινήτου, την κυριότητα του οποίου απέκτησαν κατά τον εκτιθέμενο στην αγωγή τρόπο (έκτακτη χρησικτησία) «...» Ζητούν δε, επικαλούμενοι έννομο συμφέρον «...» να αναγνωρισθεί ότι είναι κύριοι του περιγραφόμενου στην αγωγή ακινήτου και να διαταχθεί η διόρθωσης της πρώτης εγγραφής στα οικεία κτηματολογικά βιβλία του κτηματολογικού βιβλίου «...» Στο ακίνητο αυτό οι ενάγοντες ασκούν όλες τις πράξεις νομής και κατοχής που προσιδιάζουν σε αυτό και συγκεκριμένα το έχουν παραχωρήσει κατά χρήση και διαμένει η αδελφή του πατέρα τους, στο ισόγειο και η αδελφή τους στο ανώγειο. Στον κήπο δε καλλιεργούν κηπευτικά για τις ανάγκες της οικογένειάς τους, χωρίς ποτέ να ενοχληθούν από κανέναν. Έχουν γίνει επομένως κύριοι του ακινήτου με **ΕΚΤΑΚΤΗ ΧΡΗΣΙΚΤΗΣΙΑ** προσμετρώντας και τον χρόνο νομής του δικαιοπαρόχου τους.»

Κατόπιν αυτού υπεβλήθη η με αριθμό/2022 Δήλωση Φ.Μ.Α. (Χρησικτησίας), κάνοντας ορθή περιγραφή του εντός του γεωτεμαχίου κτίσματος (ήτοι αναφέροντας και το ήδη υπάρχον υπόγειο), από την οποία δήλωση προέκυψε αντικειμενική αξία ενενήντα πέντε χιλιάδων ογδόντα έξι ευρώ και είκοσι ενός λεπτών (95.086,21€) και αναλογών φόρος (2.938,17€) ο οποίος και εξωφλήθη.

Συνεπώς για το ίδιο ακίνητο έχει υποβληθεί δήλωση χρησικτησίας με αριθμό/22-02-2022, αλλά και αρχική και διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ...../2004 και αρ. αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς/12-04-2005 και/09-05-2005 και διορθωτικής με αριθμό/27-09-2022. Για τον λόγο αυτό υπεβλήθη προς προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Ρεθύμνης η με αριθμό πρωτοκόλλου/28-03-2023 αίτηση με την οποία ζητήθηκε (με ταυτόχρονη υποβολή ακυρωτικής δήλωσης) η ακύρωση της υπ' αριθμόν /2022 (Φάκελος Θ-...../2004) δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την επιστροφή των σχετικών ποσών που έχουν ήδη καταβληθεί με συνημμένα, τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα, από τα οποία προέκυπτε η υποβολή δήλωσης ΦΜΑ (χρησικτησίας) και η εφάπαξ και ολοσχερής εξόφληση του σχετικού φόρου.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου απαντώντας στην ως άνω αίτηση αναφέρει ότι με βάση το άρθρο 19 του ν.5063/2023 δεν μπορεί να παραλάβει την ακυρωτική διορθωτική-συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητείται να ακυρωθεί η με αριθμό διορθωτική δήλωση/2022 και αρ. Φακέλου Θ-...../2004 και να επιστραφεί ο καταβληθείς φόρος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με αρ. πρωτοκόλλου/10-05-2023 απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου στην/28-03-2023 αίτησή και ως εκ τούτου να ακυρωθεί ολικά η με αριθμό/2022 οριστική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου και η με αριθμό/2022 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...». Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'): «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 με θέμα «Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο» ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

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 αμφισβήτησής 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.

δ) Κατά το χρόνο συμβιβασμού, όταν αυτός που αξιώνει κληρονομικό δικαίωμα έλαβε συμβιβαστικά μέρος της κληρονομικής περιουσίας ή άλλη οποιασδήποτε φύσης αποζημίωση και σε αντάλλαγμα παραιτήθηκε από την αξίωσή του στην κληρονομιά.

ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16. στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ..

ζ) Κατά το χρόνο εκπλήρωσης από το βεβαρημένο της υποχρέωσης, όταν ο κληρονομούμενος υποχρεώνει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίζει σε άλλον δικαίωμα στην παροχή αυτή (Α.Κ. 1715).

η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, γι αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομιά των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος. Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που

υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8.

ια) Κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

ιβ) Κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος των κτημάτων που έχουν καταληφθεί από αυτό ως εγκαταλειμμένα, καθώς και αυτών που τελούν υπό μεσεγγύηση, ως ανήκοντα σε υπηκόους εχθρικών κρατών, εφόσον αυτά πριν από την κτήση είχαν καταληφθεί ως εγκαταλειμμένα ή είχαν τεθεί υπό μεσεγγύηση.

ιγ) Κατά το χρόνο άρσης της απαγόρευσης, εφόσον πριν από την κτήση έχει απαγορευθεί με νόμο η εκποίηση των κτημάτων ή η σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά.

ιδ) Κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 11, που δηλώνονται ως εν μέρει εισπράξιμες.

ιε) Κατά το χρόνο είσπραξης, προκειμένου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, καθώς και δικαιώματα για χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικό σήμα.

ιστ) Κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του δικαστηρίου που εγκρίνει τη λογοδοσία, προκειμένου για την περιουσία της αλλοδαπής, η οποία φορολογείται στην Ελλάδα. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη δημοσίευση της απόφασης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

ιζ) Κατά το χρόνο λήξης της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1913 έως και 1922 του Α.Κ..

ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχεύσαντα. Για τα κληρονομαία στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της πτώχευσης επιδίδεται δήλωση και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί. Μετά το τέλος της πτωχευτικής διαδικασίας, γίνεται οριστική εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

ιθ) Κατά το χρόνο απόδοσης ή παραχώρησης των ακινήτων ή καταβολής του χρηματικού ανταλλάγματος σε δικαιούχους κληρονόμους πολιτικού πρόσφυγα κατά τις διατάξεις του ν. 1540/1985 (ΦΕΚ 67 Α). Αντικείμενο φορολογίας, στην περίπτωση αυτή, είναι το ακίνητο που αποδίδεται ή παραχωρείται ή το χρηματικό αντάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.4583/2018 τροποποίηση του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «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 2003, έχει παραγραφεί.** Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι, ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.2003, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι, δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

β) για τις δωρεές εν ζωή, γονικές παροχές και προίκες, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, που συνέταξε το συμβόλαιο ότι, τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003 και δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.5036/2023 **ΦΕΚ.Α'77-28.03.2023** με θέμα Επαναπροσδιορισμός χρόνου παραγραφής δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για την εφαρμογή του ν.2961/2001-Τροποποίηση παρ. 5 του άρθρου 102 ν. 2961/2001 διαμορφώνεται ως εξής: «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. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται: α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την **31.12.2008**, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή σύμφωνα με την **Ε. 2020/31-03-2023:** Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με τις μεταβολές που επέρχονται με τον ν. 5036/2023 της παρ.5 του άρθρου 82 του άρθρου 83, της παρ. 5 του άρθρου 102 , της παρ. 1 του άρθρου 105 , της παρ. 1 του άρθρου 107 και της παρ.1 του άρθρου 112 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια που κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001, στο εξής Κώδικας. Ειδικότερα, διευκρινίζονται θέματα σχετικά με: **α) την καταβολή του φόρου κτήσεων αιτία θανάτου ή δωρεάς/γονικής παροχής σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής,** β) την κατάργηση της διαδικασίας παρακράτησης από το συμβολαιογράφο του επιμεριστικά αναλογούντος φόρου κληρονομιάς ή δωρεάς κατά τη μεταβίβαση ακινήτου με επαχθή αιτία, γ) την κατάργηση της υποχρέωσης των συμβολαιογράφων για επισύναψη του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα στα μεταβιβαστικά, με επαχθή αιτία, συμβόλαια, δ) την κατάργηση της ευθύνης του τελευταίου κατόχου κληρονομαίου ακινήτου, στον οποίο έχει περιέλθει το ακίνητο με σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας, ε) την διεύρυνση των περιπτώσεων απόδοσης του φόρου κινητών περιουσιακών στοιχείων με παρακράτηση, στ) την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και άλλα συναφή θέματα.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διευκρίνισε, 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, ο χρόνος φορολογίας της με αριθμό φακέλου Θ...../2004 (ημερομηνία θανάτου 17-07-2004) έχει παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.5036/28-03-2023 **το οποίο ορίζει ότι για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31.12.2008 έχει παραγραφεί.**

Επειδή, η με αριθμό/28-03-2023 (με ταυτόχρονη υποβολή ακυρωτικής δήλωσης) αίτηση του προσφεύγοντα η οποία αναφέρεται στην ακύρωση της με αριθμό/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου η οποία αφορά την παραλαβή από τη Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου της τροποποιητικής δήλωσης με θέμα την ακύρωση της υπ' αριθμό/2022 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 περί μετάθεσης του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή εν προκειμένω οι διατάξεις επί των οποίων ερείδεται η ως άνω προσβαλλόμενη δηλώση φόρου κληρονομιάς έχουν εφαρμοστεί πλήρως από την αρμόδια φορολογική Αρχή. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **07-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του **με Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-5-2023 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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 .

