



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-11-2023
Αριθμός απόφασης: 1858

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ., κατοίκου της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, κατά της με αριθ. πρωτ. /31-05-2023 πράξης απόρριψης

εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, ως κληρονόμος του πατέρα του, ο οποίος απεβίωσε στις 29-05-2006, υπέβαλε την με αριθ. /09-07-2007 (Θ - /2006) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, βάσει ιδιόγραφης διαθήκης, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αριθ. /12-09-2006 πρακτικό δημοσίευσης του Μον. Πρωτοδικείου Στις 04-01-2012 υπέβαλε την με αριθ. /2012 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς συγκεκριμένα κληρονομιαία ακίνητα.

Εν συνεχεία ο προσφεύγων, στις 19-04-2022 υπέβαλε την με αριθ. /2022 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, βάσει της από 26-12-2005 ιδιόγραφης διαθήκης, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αριθ. /21-09-2022 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθ. /19-04-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με προκύψαντα κύριο φόρο, ποσού 20.653,67€ και πρόσθετο φόρο ποσού 12.392,20€, ήτοι συνολική οφειλή, ποσού ύψους 33.045,87€.

Ακολούθως, ο προσφεύγων, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, την με αριθ. ηλεκτρονικού κωδ. /18-05-2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Επίσης ζητούσε την ακύρωση της με αριθ. /19-04-2022 πράξης διοικ. προσδ. φόρου κληρονομιάς, λόγω δημοσίευσης της από 25-03-2006 νέας ιδιόγραφης διαθήκης, η οποία δημοσιεύτηκε με το με αριθ. /07-03-2023 πρακτικό δημοσίευσης του

Ο προσφεύγων επίσης, υπέβαλε αυθημερόν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. και το με αριθ. ηλεκτρ. κωδ. /18-05-2023 αίτημά του, με το οποίο ζητούσε την πάλι την ακύρωση της ανωτέρω με αριθ. /19-04-2022 πράξης φόρου κληρονομιάς.

Επί των ως άνω αιτημάτων, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης εξέδωσε την με αριθ. πρωτ. /31-05-2023 πράξη απόρριψης της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και

διαγραφής της ως άνω πράξης, λόγω παραγραφής της υπόθεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 19 παρ. 3^α και 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) και 19 του ν. 5036/2023.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης απόρριψης της Δ.Ο.Υ., την αποδοχή της νέας τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την ακύρωση της υπ' αριθ./2022 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Με το άρθρο 1764 του Α.Κ. προβλέπεται ότι η μεταγενέστερη διαθήκη καταργεί την προηγούμενη κατά το μέρος που εναντιώνεται σ' αυτήν.
- Η μόνη ισχύουσα, σύμφωνα με τον Α.Κ., είναι η τελευταία διαθήκη με την βούληση του διαθέτη και ως εκ τούτου η τελευταία τροποποιητική δήλωση που υπέβαλε πρέπει να γίνει δεκτή, να ανακληθεί η προηγούμενη με αριθ./2022 και ν' ακυρωθεί η υπ' αριθ./2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού που εκδόθηκε κατά την εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

« 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2.3. 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 81 «Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,.....

2. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθέναν χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.»..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 100 του ν. 2961/2001- Νέα εκκαθάριση του φόρου, ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθ. 102 του ν. 2961/2001 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου», οι οποίες ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, ορίζεται ότι:

«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,

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

2. Προκειμένου για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να

χορηγηθούν τα πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου, 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 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 κληρονομουμένου 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,

β) για τις δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές,

(Η παράγραφος 5 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.)

Επειδή, με την Ε 2020/2023, με θέμα: «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», παρασχέθηκαν μεταξύ άλλων και οι κάτωθι διευκρινίσεις:

«.....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. Αντί του πιστοποιητικού προσκομίζεται:

- i) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι, ο θάνατος του κληρονομουμένου 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,**
- ii) για τις δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές,».**

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθ. 102 του ν. 2961/2001 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου», όπως ίσχυε πριν τον ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023), οριζόταν 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.».

Επειδή, κατά την υποβολή από τον προσφεύγοντα της υπ' αριθ./2022, στις 19-04-2022, διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 102 του ν. 2961/2001, η φορολογική υποχρέωση, η οποία είχε γεννηθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθ. 102 του ν. 2961/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023) και ισχύει από 28/03/2023, ορίζεται σαφώς ότι υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και την 31-12-2008, έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, εν προκειμένω, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν το 2006, η υπόθεση αυτή έχει παραγραφεί και ως εκ τούτου ορθώς δεν έγιναν δεκτά τα αιτήματα του προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ.. Καμία επιπλέον δήλωση - τροποποιητική ή ανακλητική - δεν υποβάλλεται ούτε διενεργείται καμία εκκαθάριση, καθώς η υπόθεση τίθεται στο αρχείο.

Άλλωστε, δεν απαιτείται πλέον ούτε η έκδοση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα Κληρονομιών (ν. 2961/2001). Αντί αυτού, προβλέπεται επίσης από την ίδια ως άνω διάταξη με τι αυτό αντικαθίσταται.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι νομικά αβάσιμοι, δεν γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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.