



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5/12/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

Αριθμός απόφασης:

2046

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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. 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 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, με φορολογικό εκπρόσωπο στην ΕΛΛΑΔΑ τον, κατοίκου κατά της με αριθ. πρωτ. Πράξης Απόρριψης Εκπρόθεσμης Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, κατόπιν υποβολής των με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικών αιτημάτων του, προκειμένου να ακυρωθεί η με αριθ. (Αριθμός Φακέλου) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ. Πράξη Απόρριψης Εκπρόθεσμης Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, κατόπιν υποβολής των

με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικών αιτημάτων του, προκειμένου να ακυρωθεί η
με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της
οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας
ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά
τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την **απεβίωσε ο πατέρας του προσφεύγοντος**, ο οποίος δυνάμει της
με αριθ. **Δημόσιας Διαθήκης** του, που συνετάγη με επιμέλεια του
Συμβολαιογράφου και δημοσιεύθηκε νομίμως με το με αριθ.
πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου Σύρου εγκατέστησε ως κληρονόμους τα
τέκνα του **Α)** (προσφεύγοντα), **Β)** και τα εγγόνια του **Γ)**
..... και **Δ)**

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω διαθήκη, ο διαθέτης κατέλειπε:

Στην εγγονή του

α) ένα κτήμα κείμενο στη θέση και β) ένα κτήμα στη θέση
..... αποτελούμενο από δύο τμήματα, του χωρίου τα οποία είχε
αποκτήσει εκ κληρονομιάς της μητέρας του

Στον εγγονό του

Κτήμα στη θέση

Στον εγγονό του

Εκ του κτήματος στη θέση τα βορεινά αποτελούμενο από δύο (2) αιμασιές με το
διαρραχάκι, περιελθόν σε αυτόν εκ κληρονομιάς της μητέρας του.

Τον υιό του, τον εγκατέστησε, γενικό κληρονόμο του σε ό,τι άλλο κινητό ή
ακίνητο βρισκόταν μετά τον θάνατο του.

Τέλος, **στον προσφεύγοντα υιό του** κατέλειπε:

α) Το κεντρικό κτήμα στη θέση από το αλώνι που δεν συμπεριλαμβάνεται και
έξω και ανατολικά του όλου κτήματος με όρια: το τμήμα του Αντώνη, του Δημήτρη, κληρον.
..... στενωπή οδό και κληρον.

β) Από το κτήμα, από τα και κάτω με το διαρραχάκι με όρια το
υπόλοιπο κτήμα που κατέλειπε σε εμένα τον προσφεύγοντα, αγροτικό δρόμο, ιδιοκτησία
κληρονόμων και γ) το Υι εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο με παλαιό σπίτι στον
..... επιφανείας 130,91 τετραγωνικών μέτρων, το οποίο είχε αποκτήσει εξ αγοράς
από την, το γένος κατά το έτος 1962.

Ο προσφεύγων για την ανωτέρω κληρονομιά υπέβαλε στην τότε Δ.Ο.Υ. ΑΝΔΡΟΥ, νυν Δ.Ο.Υ.
ΠΑΛΛΗΝΗΣ, νομίμως και εμπροθέσμως, την με αριθ. αρχική δήλωση φόρου
κληρονομιάς, η οποία παρελήφθη στις

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων κατά το έτος 2022, λόγω του ότι τα ως άνω ακίνητα, ως επί το πλείστον δεν είχαν μετρηθεί ως προς την ακριβή τους έκταση, προέβη σε εκπόνηση τοπογραφικών διαγραμμάτων, προκειμένου να προχωρήσει και σε συμβολαιογραφική πράξη αποδοχής κληρονομιάς. Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία παρελήφθη στις Επί της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. (Αριθμός Φακέλου) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, δυνάμει της οποίας του καταλογίσθηκε κύριος φόρος, ποσού 21.536,06€ και πρόσθετος φόρος του ν.2523/1997, ποσού 12.921,64€, ήτοι συνολική οφειλή, ποσού 34.457,70€.

Έπειτα, δημοσιεύθηκαν η με ημερομηνία ιδιόγραφη διαθήκη του με το με αριθμό πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Άνδρου καθώς και η νεότερη με ημερομηνία ιδιόγραφη διαθήκη αυτού, με το με αριθμό πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του, η οποία ανακαλεί όλες τις προηγούμενες. Με την τελευταία αυτή διαθήκη ο διαθέτης, καταλείπει στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία:

- 1) Την επικαρπία (100%) τμήματος αγρού στη θέση (επιφανείας 13.768,20τ.μ.), με σύνορα ιδιοκτησιών, αγροτικό δρόμο, το οποίο ξεκινάει από το αλώνι, εντός του οποίου ευρίσκονται δύο ερειπωμένα, ασκεπή κελιά (Το δε υπόλοιπο τμήμα, το κληρονομεί η).
- 2) Την επικαρπία τμήματος αγρού - βοσκότοπου στη θέση (επιφανείας 21.020,31τ.μ.) συνορεύοντος με αγροτικό δρόμο, ιδιοκτησίες και ξεκινά από το βορινό κελί του όλου ακινήτου (του όλου επιφανείας 40.825,83τ.μ.). Το τμήμα του αγρού έχει 3 ασκεπή κελιά, απόσταση από τη θάλασσα 100,00μ. και είναι βραχύδες. Τα 15.433,72τ.μ. από τα 21.020,31τ.μ είναι βοσκότοπος, σύμφωνα με παλαιό τίτλο και τη δήλωση του μηχανικού.
- 3) Ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο στον, επιφανείας 130.91 τ.μ., επί της οδού

Περαιτέρω, ο προσφεύγων, υπέβαλε ηλεκτρονικά (αρ. ηλεκτρ. αιτήματος) στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ την από τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία επικαλέστηκε τη δημοσίευση της από διαθήκης του πατρός του. Επί της σχετικής τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια φορολογική αρχή απάντησε στον προσφεύγοντα, ότι η δήλωσή του δεν δύναται να παραληφθεί, ένεκα παραγραφής, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.5036/2003. Τέλος, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ τα με αριθ. ηλεκτρ. κωδ. αιτήματά του, με τα οποία ζητούσε την ακύρωση της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, λόγω της από τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία ο προσφεύγων επικαλέστηκε τη δημοσίευση νέας διαθήκης του κληρονομούμενου πατρός του.

Επί των με αριθ. ηλεκτρ. κωδ. ανωτέρω αιτημάτων του προσφεύγοντος εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ. Πράξη Απόρριψης Εκπρόθεσμης Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στηριζόμενη στο υπάρχον νομικό καθεστώς, περί υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων πριν την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και την παραγραφή βάσει νόμου (Ν. 5036/2003).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του αιτείται την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. Πράξης Απόρριψης Εκπρόθεσμης Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επί των με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικών αιτημάτων του και ως εκ τούτου, την ολική ακύρωση της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού 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 «Επιβολή φόρου» του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α΄) ορίζεται ότι: «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 της παρ.1 του άρθρου 1 του 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 της παρ.1 του άρθρου 2 «Κτήση αιτία θανάτου» του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:
α) Κληρονομία, κληροδοσία ή [...],».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α΄ της παρ.1 του άρθρου 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται:
α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Υποκείμενο φόρου» του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο» του Ν. 2961/2001 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 κληρονομιαία 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 ανάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Τροποποίηση του άρθρου 102 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» του Ν.4583/2018 (ΦΕΚ Α' 212) 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 τις διατάξεις του άρθρου 19 «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» του ν.5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77) 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 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** «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» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, περιεχόμενο της οποίας 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, με την Εγκύκλιο αυτή 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 μεταβιβάσιμα, 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 ΚΦΔ 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, η κρινόμενη υπόθεση με αριθμό φακέλου (ημερομηνία θανάτου 29/5/2006) 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 το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί.

Επειδή, τα με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικά αιτήματα του προσφεύγοντος, περί αποδοχής εκπρόθεσμης ανακλητικής-διορθωτικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, έτους 2006, και ακύρωσης της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, δεν εμπίπτουν 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 με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έχουν εφαρμοστεί πλήρως από την αρμόδια φορολογική Αρχή. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της με αριθ. πρωτ. Πράξης Απόρριψης Εκπρόθεσμης Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.