



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 05-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2357

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας την 05-09-2022, κατά : α) της υπ' αριθμ. /26-05-2024 οριστικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2022, β) της υπ' αριθμ. /23-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 53 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης συναφούς, προγενέστερης, σύγχρονης και μεταγενέστερης προς την προαναφερόμενη πράξη.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /26-05-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συμπληρωματικό ποσό φόρου ποσού 3.796,92€,

Με την υπ' αριθμ. /23-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 53 ν.5104/2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 102,40€ για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Με την με αριθμό /22-09-2017 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υποδομών και Μεταφορών κηρύχθηκε αναγκαστική απαλλοτρίωση υπέρ και με δαπάνη της εταιρίας με την επωνυμία «.....» για την ανέγερση σχολικών κτιρίων. Μεταξύ των απαλλοτριωμένων ακινήτων περιλαμβάνεται και ακίνητο συνιδιοκτησίας της (ποσοστό 50% εξ

αδιαιρέτου) και της (ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου) με αριθμό Κτ. Πιν. 1.

Με την υπ' αριθμ. /2.11.2020 απόφαση του καθορίστηκε η προσωρινή τιμή μονάδας και αναγνωρίστηκαν οι: και της και η, συνδικαιούχες της αποζημίωσης κατά ποσοστό 50% η κάθε μία.

Η προσωρινά καθορισθείσα αποζημίωση παρακατατέθηκε (ΦΕΚ Δ' 252/13.4.2022) και στις 31.5.2022 εισέπραξαν από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων το 70% αυτής καθώς το υπόλοιπο 30% μπορούσε να τους αποδοθεί μόνο ύστερα από προσκόμιση ισόποσης εγγυητικής επιστολής πιστωτικού ιδρύματος ή μετά από τον οριστικό προσδιορισμό της αποζημίωσης από το Τριμελές Εφετείο

Με την με αριθμό κατάθεσης /1.12.2020 αίτηση της και της, αλλά και με την με αρ. κατάθεσης /18.1.2021 αίτηση των Κτιριακών Υποδομών Α.Ε. ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου ζητήθηκε ο καθορισμός της οριστικής τιμής μονάδας για την απαλλοτριωθείσα ιδιοκτησία με αριθμό Κτ Πιν. 1.

Στις 05-09-2022 απεβίωσε η και κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου σε ποσοστό 75% από τη και σε ποσοστό 25% από την το γένος, στο σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας.

Με την υπ' αριθμ. /3.11.2023 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου καθορίστηκε η οριστική τιμή μονάδας σε ποσό μεγαλύτερο της προσωρινής, ενώ με το με ημερομηνία 14-03-2024 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Στρατηγικού σχεδιασμού και έργων ΣΔΙΤ, Δ/ση Οριμότητας Έργων και Διοίκησης Συμβάσεων Μελετών και Παροχής Τεχνικών και Λοιπών Συναφών Επιστημονικών Υπηρεσιών και Κτιριακών Υποδομών Α.Ε. για το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων βεβαιώθηκε ότι: «Με την με αρ. /03-11-2023 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου ορίστηκε μεταξύ άλλων οριστική τιμή μονάδας αποζημίωσης για την Ιδ. 1 μεγαλύτερη της ήδη κατατεθειμένης προσωρινής και η είναι σε διαδικασία έγκρισης της παρακατάθεσης της οριστικής αποζημίωσης».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Δεν έχει μέχρι σήμερα παρακατατεθεί η διαφορά μεταξύ προσωρινής και οριστικής αποζημίωσης της απαλλοτρίωσης.
2. Δεν οφείλονται πρόστιμο και τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για το μερίδιο της αποβιώσασας και θα πρέπει να απαλλαγεί για το σύνολο

των προσαυξήσεων που της επιβλήθηκαν (304,89€ τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς πλέον 102,40€ πρόστιμο), τα οποία έχει ήδη καταβάλει, καθώς κατέθεσε άμεσα συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς μετά τη δημοσίευση της τελεσίδικης/3.11.2023 απόφασης και την έκδοση των απαιτούμενων βεβαιώσεων από τις και το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, χωρίς τις οποίες δεν μπορούσε να εισπράξει το υπόλοιπο 30% της προσωρινά καθορισθείσας και παρακατατεθείσας αποζημίωσης.

Επειδή σύμφωνα στο άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4987/2022 : « 1. Η φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου*».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7 του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) ...

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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1121/26.3.93 «Ο χρόνος γένεσης φορολογικής ενοχής στις περιπτώσεις αναγκαστικών απαλλοτριώσεων»:

«Η κατά τα άνω αναγκαστική απαλλοτρίωση θεωρείται ότι κηρύχθηκε από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής υπουργικής απόφασης ή διοικητικής πράξης και συντελείται με την καταβολή της οριστικής ή προσωρινής αποζημίωσης στο δικαιούχο ή δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της παρακατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων αυτής της αποζημίωσης (άρθρο 1, 2, 7, α.ν. 1731/1939).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν.δ. 797/1971 (ΦΕΚ 1 Α') η αναγκαστική απαλλοτρίωση θεωρείται ότι κηρύχθηκε από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής με τη κήρυξη αυτής απόφασης, πλην της περίπτωσης όπου η κήρυξη της απαλλοτρίωσης επιβάλλεται από την ανάγκη εκτέλεσης κάθε φύσης έργων οικονομικής ανάπτυξης της χώρας ή θεραπείας έκτακτων κοινωνικών αναγκών, για την οποία προβλέπουν ειδικές διατάξεις, που διατηρήθηκαν και μετά την ισχύ του ν.δ. 797/1971.

Περαιτέρω, κατ' άρθρο 7 παρ. 1 του αυτού ως άνω διατάγματος, ορίζεται πως η κηρυχθείσα απαλλοτρίωση συντελείται, δηλαδή η κυριότητα ή το εμπράγματο δικαίωμα, το οποίο αποτελεί αντικείμενο της απαλλοτρίωσης, περιέρχεται σε αυτόν υπέρ του οποίου κηρύχθηκε η

απαλλοτρίωση: α) από της καταβολής στο δικαιούχο της καθορισθείσας κατά τα άρθρα 18 επ. προσωρινής ή οριστικής αποζημίωσης ή β) από της δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της παρακατάθεσης κατά τη διαδικασία του άρθρου 8, της αποζημίωσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων υπέρ του δικαιούχου, εάν δεν έχει εκδοθεί σχετική τελεσίδικη απόφαση. Αν υπόχρεο για την καταβολή της αποζημίωσης είναι το Δημόσιο, η αναγκαστική απαλλοτρίωση συντελείται από την έκδοση του οικείου χρηματικού εντάλματος πληρωμής υπέρ του δικαιούχου.[...]

Γ. Φορολογικό Δίκαιο

1. Κατά τις διατάξεις του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄) χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής είναι, κατά κανόνα, ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς (άρθρο 6) ή, σε περίπτωση κήρυξης προσώπου σε αφάνεια, ο χρόνος της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια (Κ. Πολ. Δ. 785 παρ. 1). Για τη φορολογία των δωρεών, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής είναι, κατά κανόνα, ο χρόνος παράδοσης του αντικειμένου της δωρεάς - προκειμένου περί κινητών - ή ο χρόνος σύνταξης του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαιογραφικού εγγράφου - προκειμένου περί ακινήτων.

Κατ' εξαίρεση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής μεταθέτεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο (από εκείνο του θανάτου, της αφάνειας ή της σύστασης της δωρεάς), αυτοδίκαια στις περιοριστικά αναφερόμενες στο νόμο περιπτώσεις (άρθρα 7 και 40), μεταξύ των οποίων και εκείνη, κατά την οποία φορολογική ενοχή γεννιέται κατά το χρόνο καταβολής του τμήματος των αναγκαστικώς απαλλοτριούμενων κτημάτων ή κατά χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, αν η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την αιτία θανάτου ή δωρεάς κτήση των κτημάτων. Ρητά στο νόμο ορίζεται ότι ως αναγκαστικώς απαλλοτριούμενα λογίζονται, από την έκδοση του οικείου διατάγματος, και τα ακίνητα που ρυμοτομούνται.

2. Έχει γίνει δεκτό (γνωμ. 598/1980 ΝΣΚ) ότι, κατά την αληθινή έννοια της πιο πάνω διάταξης, ως καταβολή λογίζεται ο χρόνος δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της παρακατάθεσης της αποζημίωσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων υπέρ των δικαιούχων προσώπων ή της δημοσίευσης της δικαστικής αποφάσεως, στις περιπτώσεις υποβολής αίτησης των ενδιαφερομένων για απευθείας προσδιορισμό προσωρινής ή οριστικής αποζημίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7§1 του ν. 2882/2001«Κώδικας Αναγκαστικών Απαλλοτριώσεων Ακινήτων»: 1. Η αναγκαστική απαλλοτρίωση συντελείται με την καταβολή στο δικαστικώς αναγνωρισθέντα ή στον αληθινό δικαιούχο της αποζημίωσης που προσδιορίστηκε προσωρινά ή οριστικά κατά τον παρόντα νόμο ή με τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

γνωστοποίησης ότι η αποζημίωση κατατέθηκε στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων κατά το επόμενο άρθρο **8**.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1 του ν. 2882/2001: 1. Αρμόδιο να προσδιορίσει προσωρινώς την αποζημίωση είναι το μονομελές πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η απαλλοτριούμενη έκταση ή το μεγαλύτερο μέρος αυτής.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 20§1,2,9 του ν. 2882/2001: 1. Αρμόδιο να προσδιορίσει οριστικά την αποζημίωση είναι, το εφετείο στην περιφέρεια του οποίου βρίσκεται η απαλλοτριούμενη έκταση ή το μεγαλύτερο μέρος αυτής. **2.** Μέσα σε τριάντα ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης του μονομελούς πρωτοδικείου κάθε ενδιαφερόμενος δικαιούται, και αν ακόμη δεν υπήρξε διάδικος στη δίκη για τον προσωρινό καθορισμό της αποζημίωσης, να ζητήσει τον οριστικό προσδιορισμό αυτής. **9.** Αν η απόφαση του εφετείου εκδοθεί μετά τη συντέλεση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, η τυχόν επιπλέον αποζημίωση καταβάλλεται στο δικαιούχο ή παρακατατίθεται σε προθεσμία 6 μηνών από την κοινοποίηση της απόφασης. Σε περίπτωση μη κοινοποίησης η προθεσμία είναι ένα έτος από την έκδοση της απόφασης. Τυχόν μεταγενέστερη κατάθεση, επιβαρύνεται με τον ισχύοντα εκάστοτε νόμιμο τόκο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΔΠρΑθ. 3404/1984 στο ΔΦΝ 1987 σελ 238 επ. με την οποία κρίθηκε ότι «...επί κτημάτων κηρυχθέντων απαλλοτριωτέων προ της επαγωγής της κληρονομίας, τοιούτος χρόνος είναι ο χρόνος καταβολής του τιμήματος ή ο της άρσεως της απαλλοτριώσεως, αντικείμενον δε της φορολογίας, εφ' όσον βεβαίως συνετελέσθη η απαλλοτρίωσις, το οριστικώς καθορισθέν τίμημα. Κατ' ακολουθίαν, συντρεχούσης της άνω εξαιρετικής περιπτώσεως, ο ή οι δικαιούχοι της αποζημιώσεως υποχρεούνται όπως κατά τον χρόνο εξοφλήσεως αυτής υποβάλλουν δήλωσιν εις τον αρμόδιον Οικον. Έφορον, εν η θα περιλάβουν ολόκληρον το ποσόν της υπό των αρμοδίων πολιτικών Δικαστηρίων οριστικώς καθορισθείσης τοιαύτης, επί του ποσού δε τούτου θα υπολογισθή και ο αναλογών φόρος κληρονομίας».

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 τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα

στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63§1 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με την κωδικοποίηση του ν. 4646/2019 και ισχύει από 01/01/2020: 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 κληρονομαία 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63 του ν. 2961/2001: 1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

- α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,
- β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,
- γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.
- δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,
- ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,
- στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,
- ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1 και 2§1 της Α 1184/2023: **Άρθρο 1 Δήλωση φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ. - Πεδίο εφαρμογής** Στην εφαρμογή myPROPERTY της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης (<http://myproperty.aade.gov.gr>) προστίθεται ένα νέο είδος ηλεκτρονικής υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η «Δήλωση φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.», για τις περιπτώσεις δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που δεν υποστηρίζονται από την εφαρμογή myPROPERTY-Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς σύμφωνα με την υπό στοιχεία [Α.1151/2022](#) απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ, και οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 2.

Με την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο διενεργείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επαλήθευση της δήλωσης και ο προσδιορισμός του φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με το άρθρο 4.

Άρθρο 2 Περιπτώσεις υποβολής ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.

1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY - Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ. της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης ([http:// myproperty.aade.gov.gr](http://myproperty.aade.gov.gr)), οι ακόλουθες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονόμους φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που έχουν εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο και είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ:

α) Για θανάτους μέχρι και 31/12/2021: όλα τα είδη δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

β) Για θανάτους από 1/1/2022:

i) οι αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (εμπρόθεσμες ή εκπρόθεσμες) που δεν υποστηρίζονται από την εφαρμογή myPROPERTY-Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς σύμφωνα με την υπό στοιχείο [Α.1151/2022](#) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

ii) οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (εμπρόθεσμες ή εκπρόθεσμες), εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση (αρχική ή τροποποιητική) σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή ηλεκτρονικά μέσω της «Δήλωσης φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.», και

iii) οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με αίτημα αναβολής φορολογίας και οι δηλώσεις που υποβάλλονται μετά τη λήξη της αναβολής φορολογίας.[...]

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 52§1 του ΚΦΔ: 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 53§1 του ν. 5104/2024: “1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,[...]"

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσωρινά καθορισθείσα αποζημίωση παρακατατέθηκε (ΦΕΚ Δ' 252/13.4.2022) και στις 31.5.2022 εισέπραξαν η κληρονομούμενηκαι η από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων το 70% αυτής.

Επειδή, στις 05-09-2022 απεβίωσε η και κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου σε ποσοστό 75% από τη και σε ποσοστό 25% από τηντο γένος και στο σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας.

Επειδή βάσει του ν. 2882/2001 η απαλλοτρίωση συντελείται με την καταβολή της αποζημίωσης που προσδιορίστηκε προσωρινά ή οριστικά κατά τον παρόντα νόμο ή με τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως γνωστοποίησης ότι η αποζημίωση κατατέθηκε στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Συνεπώς η απαλλοτρίωση δε συντελέστηκε με την παρακατάθεση του 70% του ποσού της αποζημίωσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, αλλά με την καταβολή του 100% της αποζημίωσης και δη της οριστικής στην περίπτωση που η προσωρινή τιμή διαφέρει από αυτή που διαμορφώνεται οριστικά.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. /3.11.2023 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου καθορίστηκε η οριστική τιμή μονάδας σε ποσό μεγαλύτερο της προσωρινής με δικαιούχους την και την

Επειδή, βάσει του με αρ. πρωτ. /09-05-2024 εγγράφου του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων «Το 30% της προσωρινής αποζημίωσης των παραπάνω δικαιούχων ανέρχεται στο ποσό των 303.753,68€σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2020 απόφασης του Μον. Εφετείου που καθόρισε την προσωρινή τιμή μονάδας αποζημίωσης των ιδιοκτητών που απαλλοτριώθηκαν με την παραπάνω πράξη.

Το παραπάνω ποσό θα αποδοθεί α) με την προσκόμιση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, για είσπραξη χρημάτων από φορείς της κεντρικής διοίκησης β) με την προσκόμιση απαίτησης με πλήρη στοιχεία, γ) αντίγραφο τραπεζικού λογαριασμού του δικαιούχου και δ) με την προσκόμιση πιστοποιητικού απόδοσης φόρου κληρονομιάς (για την πρώτη δικαιούχο για το 1/8 ή 12,50% από κληρονομιά της θανούσης το 2015, και για το 37,50% από κληρονομιά της θανούσης

το 2022), για την δεύτερη δικαιούχο για το 12,50% από κληρονομιά της θανούσης το 2022)

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει δήλωση κληρονομιάς μετά την από 03-11-2023, ημερομηνία δημοσίευσης της/2023 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου), δηλώνοντας το υπολειπόμενο ποσό που θα εισπράξει μετά την οριστικοποίηση της τιμής μονάδας για το κληρονομούμενο ακίνητο και με την οποία έγινε δυνατή η είσπραξη από την προσφεύγουσα του υπολοίπου 30% της αποζημίωσης που οφείλονταν στην κληρονομούμενη.

Επειδή βάσει του ως άνω συμπεράσματος, η με αρ. καταχώρισης συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στις 16-05-2024, λανθασμένα θεωρήθηκε εκπρόθεσμη και καταλογίστηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. Επιπλέον, λανθασμένα θεωρήθηκε ως αφετηρία η 05/06/2023, ήτοι εννέα μήνες μετά το θάνατο της κληρονομούμενης ($11 \times 0,73\% \times 3.796,92 = 304,89$), ενώ θα έπρεπε να υπολογιστεί ως αφετηρία η ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται εισπράξιμο το ποσό του 30% της αποζημίωσης, ήτοι εννέα μήνες μετά τη δημοσίευση της υπ' αριθμ/03-11-2023 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Συνεπώς η συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, λόγω της εκ του νόμου αναβολής της φορολογίας κληρονομιάς σε περίπτωση απαλλοτρίωσης ακινήτου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-06-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ: και την **ακύρωση** της/2024 πράξης επιβολής προστίμου, καθώς και την **επιστροφή** των τόκων του αρ. 52 ν.5104/2024 ποσού 304,89€, ως **αχρεωστήτως καταβληθέντων**, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ./26-05-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2024	Βάσει απόφασης
	ΔΕΔ

Αναλογών φόρος τρέχουσας δήλωσης βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	12.095,37€
Βεβαιωθείς φόρος προηγούμενης δήλωσης	8.298,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.796,92€

Με την υπ' αριθμ./23-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 53 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. : 0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.