



Αθήνα, 10/2/2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 248

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Δήμου, οδός , κατά της με αριθ. /16-9-2024 Απόφασης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί του με αριθ. καταχώρησης /4-7-2024 ηλεκτρονικά υποβληθέντος αιτήματος για διαγραφή-επιστροφή φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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'/2024 προσβαλλόμενη Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, απορρίφθηκε το με αριθμό/4-7-2024 αίτημα του προσφεύγοντος περί διαγραφής-επιστροφής φόρου κληρονομιάς, που προέκυψε μετά την υποβολή της υπ' αρ. καταχώρησης /21.05.2024 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ./2013 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Χανίων για τον αποβιώσαντα στις 27/9/2012 πατέρα του με Α.Φ.Μ.

Στις 21/5/2024 υπέβαλε την υπ' αρ. 1η τροποποιητική δήλωση, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ./2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 6.304,62€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 3.782,77€ και συνολικά ποσό 10.087,39€ (ΑΧΚ, γραμμή ..., ΑΤΒ/305-2024).

Εν συνεχεία τις 21/6/2024 υπέβαλε την υπ' αρ. 2^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία: α) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. προηγούμενη τροποποιητική δήλωση ως «αρδευόμενα», σε «μη αρδευόμενα» και β) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. δήλωση ως «αγροτεμάχια», σε «βοσκότοπους», και γ) μείωνε την επιφάνεια 2 αγροτεμαχίων που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ/2013 αρχική δήλωση. Με την εν λόγω ανακλητική δήλωση, προέκυπτε μείωση της συνολικής κληρονομιάς μερίδας κατά 148.954,92€ και συνεπώς επιστροφή/διαγραφή φόρου.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ./2024 αίτημα διαγραφής φόρου κληρονομιάς που προέκυψε από την υπ' αρ./2024 1^η τροποποιητική δήλωση, το οποίο απορρίφθηκε με την η υπ' αρ./2024 προσβαλλόμενη Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στη με αριθ. /21.05.2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς εσφαλμένα κάποια ακίνητα είχαν καταχωρηθεί ως αρδευόμενα, ενώ στην πραγματικότητα είναι μη αρδευόμενα, καθώς επίσης και κάποια ακίνητα εκ παραδρομής είχαν δηλωθεί ως αγροτεμάχια ενώ στην πραγματικότητα είναι βοσκότοποι. Δηλαδή υπήρξε εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αύξησης της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων αυτών. Για το λόγο αυτό υπέβαλε νέα τροποποιητική δήλωση με αριθ./2.6.2024, με την οποία διόρθωνε τους συντελεστές εκκίνησης στα προαναφερόμενα ακίνητα 3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,22,23,27,28,29,30,31,33,34,35 38 και 40 της με αριθ. /21.05.2024 τροποποιητικής δήλωση φόρου κληρονομιάς προσκομίζοντας και σχετική βεβαίωση από τον ΤΟΕΒ σύμφωνα με την οποία τα εν λόγω αγροτεμάχια είναι μη αρδευόμενα. Διόρθωσε επίσης τα με αριθ. 26,39,41 και 42 ακίνητα τα οποία εκ παραδρομής είχαν δηλωθεί ως αγροτεμάχια ενώ στην πραγματικότητα είναι βοσκότοποι. Τέλος τροποποίησε την επιφάνεια δύο αγροτεμαχίων που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ/2013 αρχική δήλωση, καθώς ύστερα από μέτρηση μηχανικού ενόψει κτηματογράφησης η επιφάνειά τους ήταν πολύ μικρότερη από την αρχικώς δηλωθείσα. Με την εν λόγω δήλωση, προέκυπτε μείωση της συνολικής κληρονομιάς μερίδας κατά 148.954,92€.

- Εφόσον η Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι στην υπ' αρ. /21.5.2024 δήλωση, η οποία υποβλήθηκε μετά την πάροδο δεκαετίας από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, δεν υπήρχε πρόβλημα σχετικά με την δεκαετή παραγραφή, το ίδιο θα έπρεπε να δεχτεί και για την υπ' αρ. /21.6.2024 δήλωση.
- Όπως προκύπτει από πλήθος αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων, η πάροδος απράκτου του κατά την διάταξη του αρ. 10 του ν. 2961/2011 εικοσαήμερου δεν συνεπάγεται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και αδυναμία εκ του λόγου τούτου υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ΚΦΔ και ανάκληση της δήλωσης. Με την παραπάνω διάταξη παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να υποβάλλει μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών νέα δήλωση και χωρίς οποιαδήποτε φορολογική επιβάρυνση να ζητήσει τη διόρθωση της αντικειμενικής αξίας και τον επανυπολογισμό του φόρου ενώ από καμία διάταξη της νομοθεσίας περί αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων δεν προκύπτει ότι με τη μη αμφισβήτηση επέρχεται αυτόματα οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.
Επομένως, επιτρέπεται η ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2961/2011 εικοσαήμερης προθεσμίας, λόγω εσφαλμένης επιλογής των συντελεστών αυξομειώσεων της τιμής εκκίνησης της φορολογητέας αξίας του κληρονομιαίου ακινήτου αλλά και λόγω πλάνης ως προς την ύπαρξη των δηλωθέντων χαρακτηριστικών και ιδιοτήτων του ακινήτου, προκειμένου να καθοριστεί εκ νέου η αξία του κατ' εφαρμογή του αυτού ως άνω αντικειμενικού συστήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:
«Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)

«Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α` 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 & 22 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:
Άρθρο 70

Μεταβατικές διατάξεις

... 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, 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 έκδοσή 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.

.....

22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, που ισχύει για το υπό κρίση έτος, σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζονται τα εξής:

«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, ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 2961/2001, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου

του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, παρ. 5 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή) αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν.2961/2001.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

«Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β)

Άρθρο 63

Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

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, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση. ...

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1114/2016 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», ορίζεται ότι:

« 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας 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 (παρ. 2).

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3),

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ./2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, 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.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόροι καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων».

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ. /2013 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Χανίων για τον αποβιώσαντα στις 27/9/2012 πατέρα του με Α.Φ.Μ.

Στις 21/5/2024 υπέβαλε την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση, συμπληρωματικού περιεχομένου, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ. /2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 6.304,62€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 3.782,77€ και συνολικά ποσό 10.087,39€ (ΑΧΚ, γραμμή ..., ΑΤΒ /).

Εν συνεχεία τις 21/6/2024 υπέβαλε την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση, ανακλητικού περιεχομένου, με την οποία: α) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. προηγούμενη τροποποιητική δήλωση ως «αρδευόμενα», σε «μη αρδευόμενα» και β) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. δήλωση ως «αγροτεμάχια», σε «βοσκότοπους», και γ) μείωνε την επιφάνεια 2 αγροτεμαχίων που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. /2013 αρχική δήλωση. Με την εν λόγω ανακλητική δήλωση, προέκυπτε μείωση της συνολικής κληρονομιάς μερίδας κατά 148.954,92€ και συνεπώς επιστροφή/διαγραφή φόρου.

Εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 27.09.2012 (χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου) και η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε το έτος 2013 (ήτοι πριν την 01η.01.2015 - ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΚΦΔ για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια), και ως εκ τούτου στην κρίνόμενη υπόθεση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες το Δημόσιο εκπίπτει του Δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι εφόσον η Δ.Ο.Υ. αποδέχθηκε ότι στην υπ' αρ. /21.5.2024 1^η τροποποιητική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε μετά την πάροδο δεκαετίας από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, δεν υπήρχε πρόβλημα σχετικά με την δεκαετή παραγραφή, το ίδιο θα έπρεπε να δεχτεί και για την υπ' αρ. /21.6.2024 2^η τροποποιητική δήλωση, θα πρέπει να αναφερθεί, ότι αν και η υπ' αρ. /21.5.2024 1^η τροποποιητική δήλωση, υποβλήθηκε μετά την πάροδο δεκαετίας, ωστόσο λόγω του ότι με

αυτήν προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη διευκρινιστική ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε «η μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου υποβολή τροποποιητικής δήλωσης που συνεπάγεται επαύξηση φορολογητέας ύλης σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης του φορολογουμένου και η εξ αυτής (δηλαδή της παραγραφής) παραίτησή του είναι καθ' όλα επιτρεπτή, ενώ η τροποποιητική δήλωση που συνεπάγεται μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική δήλωση 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».

Συνεπώς, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η υπ' αρ. / 21.6.2024 2^η τροποποιητική δήλωση, ανακλητικού περιεχομένου, με την οποία: α) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. προηγούμενη τροποποιητική δήλωση ως «αρδευόμενα», σε «μη αρδευόμενα» και β) τροποποιούσε ακίνητα που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. δήλωση ως «αγροτεμάχια», σε «βοσκότοπους», και γ) μείωνε την επιφάνεια 2 αγροτεμαχίων που είχαν δηλωθεί στην υπ' αρ. / 2013 αρχική δήλωση και βάσει της οποίας προέκυπτε μείωση της συνολικής κληρονομιαίας μερίδας κατά 148.954,92€ (ανακλητική δήλωση) και συνεπώς επιστροφή/διαγραφή φόρου, ορθά δεν έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς η υποβολή της τελούσε υπό τον χρονικό περιορισμό της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

Περαιτέρω οι ισχυρισμοί του περί δυνατότητας τροποποίησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2961/2011, αβάσιμα προβάλλονται, καθώς, αφενός η περίπτωση του που αφορά σε τροποποίηση περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων δεν εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση, ως ανωτέρω αναφέρθηκε, για την υποβληθείσα / 21.6.2024 2^η τροποποιητική δήλωση, ανακλητικού περιεχομένου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 102 του ν. 2961/2001.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία υποβολής 16.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.