



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αθ. Τακαντζά 8-10
Τ.Κ. : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url: www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 16-07-2025
Αριθμός απόφασης: 1315

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 21-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /26-02-2025 (αρ.φ.ακ. /1994) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και

β) της υπ' αριθμ. /26-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./26-02-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.668,60€ πλέον προσαυξήσεων, ύστερα από υποβολή της υπ'αριθμ./26-02-2025 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα, ως εκ διαθήκης κληρονόμο της αποβιώσας κατά την 20-04-1994και ύστερα από τον θάνατο στις 09-02-2015 της επικαρπώτριας

Με την υπ'αριθμ./26-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ./26-02-2025 δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Ιστορικό υπόθεσης :

Αρχικά, ο προσφεύγων, υπέβαλε στη ΔΟΥ Δράμας, στις 13-06-1994, ως κληρονόμος της, που απεβίωσε στις 20-04-1994, την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε το περιουσιακό στοιχείο, στο οποίο κατέστη κληρονόμος, με την με αρ./1986 δημόσια διαθήκη που δημοσιεύτηκε με το υπ'αριθμ./24-05-1994 πρακτικό συνεδρίασης του Πρωτοδικείου Συγκεκριμένα δήλωσε την ψιλή κυριότητα σε μία ισόγεια μονοκατοικία εμβαδού 98,50 τμ που βρίσκεται στη στον συνοικισμό, επί της οδού, επί οικοπέδου συνολικής έκτασης 271,19 τμ στο Οικοδομικό Τετράγωνο, αιτούμενος την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας.

Ακολούθως, μετά τον θάνατο της επικαρπώτριας του ως άνω ακινήτου, στις 09-02-2015, υπέβαλε εκπρόθεσμα, την υπ'αριθμ./26-02-2025 δήλωση φόρου κληρονομιάς (τροποποιητική), με την οποία δήλωσε ότι στο ως άνω οικόπεδο υφίσταται διώροφη κατοικία αποτελούμενη από ισόγειο όροφο επιφάνειας 92,49 τμ και από πρώτο όροφο επιφάνειας 93,63 τμ. Βάσει της δήλωσης αυτής, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./26-02-2025 (αρ.φακ.1994) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ύψους 8.668,60€ για την αξία μεριδίου ύψους 49.343,01€ που αφορά την πλήρη κυριότητα του προσφεύγοντος στον πρώτο όροφο της οικίας που δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση.

Επιπλέον, για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./26-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

Νομική πλάνη, παρανόηση και σφάλματα οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η κατοικία είναι ανώγεια με υπόγειο, ορθά περιγράφηκε στην αρχική δήλωση και

πληρώθηκε ο αναλογών φόρος. Στη διαθήκη περιγράφεται ως «ημιδιόροφη κατοικία αποτελούμενη από τέσσερα δωμάτια» και στην υπ' αριθμ./29-12-1994 αποδοχή κληρονομιάς περιγράφεται ως «ανώγεια οικία με το υπόγειο της, η οποία αποτελείται από τρία δωμάτια...». Άλλως, κάθε αξίωση του δημοσίου έχει παραγραφεί. Η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε από νομική πλάνη και ο προσφεύγων δεν όφειλε να την υποβάλει, διότι το υπόγειο είναι με χωμάτινο πάτωμα, αδιαμόρφωτο και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ούτε ως αποθηκευτικός χώρος. Ο ίδιος υπέβαλε τη δήλωση ύστερα από προτροπή συμβολαιογράφου και μηχανικού, προκειμένου να αξιοποιήσει στο μέλλον το υπόγειο ως κατοικήσιμο χώρο. Αν υφίσταται υποχρέωση φόρου κληρονομιάς, αυτή αφορά την αξία της επικαρπίας που περιήλθε σε αυτόν μετά τον θάνατο της μητέρας του και για αυτήν δεν οφείλεται φόρος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2961/2001 "Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια" :

"Άρθρο 1. Επιβολή φόρου 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.

Άρθρο 2. Κτήση αιτία θανάτου 1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο..... ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.

Άρθρο 3. Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο 1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.....

Άρθρο 5. Υποκείμενο φόρου Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.....

Άρθρο 7. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:..... 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.....

Άρθρο 16. Αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας

1.Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης από τον ψιλό κύριο, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.....

5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο τίτλο.

β) Όταν περιέλθει σε άλλο κληρονόμο ή κληροδόχο, κατόπιν αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας από εκείνον που έχει με ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία.

γ) Όταν μεταβιβασθεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα. Ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα νοείται και η διανομή της ψιλής κυριότητας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4.

δ) Όταν ο ψιλός κύριος αποκτήσει την ενάσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας.

ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολόγησης είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος φορολογίας είναι ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8.

Άρθρο 62. Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων (όπως ίσχυε) : 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 ...

Άρθρο 63. Έναρξη προθεσμίας δήλωσης..... 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.....»

Άρθρο 102. Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου

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.....

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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 86 Ν.5104/2024 : «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, σύμφωνα με το άρθρο 70 Ν.4987/2022 : «.....10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....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, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4987/2022 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης... 3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,....»

Επειδή, σύμφωνα 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» : «.....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..... γ. Στις υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 1/1/2015 και εφεξής, πιστοποιητικό απαιτείται για πέντε (5) επιπλέον έτη από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης και σε κάθε περίπτωση δεν απαιτείται μετά την παρέλευση δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δωρεάς και γονικής παροχής (σχετ. οι διατάξεις των άρθρων 62, 63 και 86 του Κώδικα περί προθεσμιών υποβολής των δηλώσεων). Δηλαδή στις ανωτέρω υποθέσεις το πιστοποιητικό απαιτείται για όσο χρόνο το Δημόσιο δεν έχει εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 ΚΦΔ.

Παραδείγματα

ι) Για θάνατο την 1/1/2015 ο κληρονόμος αποκτά εξ αδιαθέτου δύο ακίνητα. Η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης έληγε εντός του έτους 2015. Υποβάλλεται εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς το έτος 2016 για το ένα ακίνητο. Το έτος 2017 υποβάλλεται και τροποποιητική δήλωση για το προαναφερόμενο ακίνητο. Το έτος 2023 μεταβιβάζονται με γονική παροχή και τα δύο κληρονομαία ακίνητα.

Όσον αφορά το ακίνητο για το οποίο έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, από την 1/1/2021 δεν απαιτείται πιστοποιητικό, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου.

Όσον αφορά το δεύτερο ακίνητο, για το οποίο δεν υποβλήθηκε δήλωση φόρου κληρονομιάς, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους 2015, άρα στις 31/12/2025. Συνεπώς, για

το ακίνητο αυτό πριν από τη μεταβίβασή του, πρέπει να υποβληθεί δήλωση φόρου κληρονομιάς από τον κληρονόμο και να εκδοθεί πιστοποιητικό.

Εάν το ανωτέρω ακίνητο μεταβιβασθεί με δωρεά/γονική παροχή από την 1/1/2026 και μετά δεν απαιτείται πιστοποιητικό.

ii) Χρόνος θανάτου 2017. Δημοσίευση διαθήκης 4/7/2022. Λήξη εννεάμηνης προθεσμίας υποβολής δήλωσης για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέλιπε ο κληρονομούμενος με τη διαθήκη στις 5/4/2023. Υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν απαιτείται πιστοποιητικό σε περίπτωση δωρεάς ή γονικής παροχής από 1/1/2029, προκειμένου για τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν περιληφθεί στη δήλωση φόρου κληρονομιάς, και από 1/1/2034, προκειμένου για περιουσιακά στοιχεία για τα οποία δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου κληρονομιάς...

iv) Χρόνος θανάτου 1/2/2017. Λήξη εννεάμηνης προθεσμίας υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς 2/11/2017. Υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης 1/3/2022. Στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν απαιτείται πλέον πιστοποιητικό σε περίπτωση δωρεάς ή γονικής παροχής από 1/1/2023...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ : «.....3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 81 του Ν. 2961/2001 : «1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:
α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ : «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. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία 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. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 13-06-1994 την με αριθμό αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονόμος της, με βάση διαθήκη που δημοσιεύτηκε στις 24-05-1994. Με την αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσε το κληρονομικό του δικαίωμα που συνίστατο σε ψιλή κυριότητα σε ισόγειο οικία εμβαδού 98,50 τμ στη, επί της οδού, αιτούμενος την άμεση φορολόγηση του κληρονομικού του δικαιώματος, ως εκ τούτου, χρόνος φορολόγησης ήταν ο χρόνος υποβολής

της αρχικής δήλωσης και χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης το έτος 1994. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 26/02/2025 την υπ'αριθμ./2025 τροποποιητική-συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε το κληρονομικό του δικαίωμα της πλήρους κυριότητας στον πρώτο όροφο της ίδιας ως άνω οικίας, εμβαδού 93,63 τμ, που δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση, στο ενδιάμεσο δε διάστημα από την υποβολή της αρχικής δήλωσης, στις 09-02-2015, είχε αποβιώσει η επικαρπώτρια, με αποτέλεσμα τη συνένωση της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία. Ως εκ τούτου, χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος θανάτου της επικαρπώτριας το έτος 2015. Σχετικά, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./26-02-2025 (αρ.φακ./1994) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ύψους 8.668,60€ για την αξία μεριδίου ύψους 49.343,01€ που αφορά την πλήρη κυριότητα του πρώτου ορόφου της οικίας που δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση.

Επειδή, για υποθέσεις, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 01-01-2015, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς παραγράφεται κατά κανόνα εντός πέντε ετών, από το τέλος του έτους στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση, εντός δέκα ετών από το τέλος του έτους, στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι, στην υπό κρίση περίπτωση, για το μη δηλωθέν περιουσιακό στοιχείο, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται εντός δέκα ετών από το τέλος του 2015 (χρόνος συνένωσης επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα), ήτοι στις 31-12-2025.

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 την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ νόμιμα προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ'αριθμ./26-02-2025 (αρ.φακ./1994) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατά δέσμια αρμοδιότητά της, με βάση τα όσα δήλωσε ο προσφεύγων στην υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα (υπ'αριθμ...../30-12-2024 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Δράμας, το από 07-02-2025 πιστοποιητικό πληρότητας ταυτότητας κτιρίου και τοπογραφικό διάγραμμα). Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι ορθά περιγράφηκε το ακίνητο στην αρχική δήλωση και ότι από νομική πλάνη και παρανόηση υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός ως προς την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./26-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 21-03-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./26-02-2025 (αρ.φак./1994) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και

β)της υπ'αριθμ./26-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση :

Υπ'αριθμ./26-02-2025 (αρ.φак./1994) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, οφειλόμενο ποσό : 8.668,60€, πλέον προσαυξήσεων.

Υπ' αριθμ./26-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	100,00€	100,00€

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

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.