



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/07/2025

Αριθμός απόφασης: 1225

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /06.02.2025 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επί της υπ' αριθ. /17.12.2024 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης για μερική ανάκληση της υπ' αριθ. /2009 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-.... /2008) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ. /06.02.2025 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επί της υπ' αριθ. /17.12.2024 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης για

ανάκληση της υπ' αριθ./2009 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-..../2008), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2009 τροποποιητική/συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στις 30/07/2009 στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβίσαντος στις 20/10/2008 (ΑΦΜ), δηλώθηκε ένα οικόπεδο εκτάσεως 534,90τ.μ., κείμενου εντός του οικισμού Καστοριάς επί του οποίου υπήρχε διώροφη ετοιμόρροπη οικία, αποτελούμενη από ισόγειο εμβαδού 126,99τ.μ. και πρώτο όροφο 126,99τ.μ. με ενιαία λειτουργικότητα, καθώς επίσης και τρεις ισόγειες αποθήκες εμβαδού 32,80τ.μ., 10,95τ.μ. και 27,70τ.μ..

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./17.12.2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς για τη μερική ανάκληση της υπ' αριθ./2009 τροποποιητικής δήλωσης ως προς το εν λόγω οικόπεδο διότι, κατόπιν της υπ' αριθ. κατάθεσης/.....06.2010 αγωγής στο Ειρηνοδικείο Καστοριάς, περί αναγνώρισεως δικαιώματος απόδοσης νόμιμης μοίρας, που άσκησε ο (ΑΦΜ), επικυρώθηκε στις 07/03/2013 ο κατ' άρθρο 293 ΚπολΔ συμβιβασμός (αρ. πρακτικού συμβιβασμού/2013) μεταξύ της προσφεύγουσας και του τελευταίου, δυνάμει του οποίου ο προαναφερθείς κατέστη αποκλειστικός κύριος στο προαναφερθέν ακίνητο.

Με την υπ' αριθ. πρωτ./06.02.2025 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης και μερική ανάκληση της με αριθμό/2009 δήλωσης φόρου κληρονομιάς με το αιτιολογικό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιάς, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ./06.02.2025 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, ισχυριζόμενη ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για μετάθεση του χρόνου φορολογίας σε μεταγενέστερο του θανάτου χρόνο και δη στο χρόνο επικύρωσης του πρακτικού συμβιβασμού με αποτέλεσμα η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης να καθίσταται αβάσιμη, αόριστη και πλημμελής.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «*1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία,*

σύμφωνα μετά 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, με το 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 το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...».

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου....».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, οριζόταν ότι: «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:... γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης 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 αξίωση του στην κληρονομιά...».

Επειδή, με το άρθρο 61 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Α. Υπόχρεοι σε δήλωση. 1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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)... β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7,...».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει. β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει,... Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής

υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 102 παρ. 5 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του Ν.5036/2023 και ισχύει κατά το χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης (17/12/2024), ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση... 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 προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 20/10/2008 (ΑΦΜ), υπέβαλε την υπ' αριθ. /17.12.2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς για τη μερική ανάκληση της υπ' αριθ. /2009 τροποποιητικής δήλωσης, ως προς το οικόπεδο εκτάσεως 534,90τ.μ., κείμενο εντός του οικισμού Καστοριάς επί του οποίου υπήρχε διώροφη ετοιμόρροπη οικία, αποτελούμενη από ισόγειο εμβαδού 126,99τ.μ. και πρώτο όροφο 126,99τ.μ. με ενιαία λειτουργικότητα, καθώς επίσης και τρεις ισόγειες αποθήκες εμβαδού 32,80τ.μ., 10,95τ.μ. και 27,70τ.μ., διότι, κατόπιν της υπ' αριθ. κατάθεσης /....06.2010 αγωγής στο Ειρηνοδικείο Καστοριάς, περί αναγνώρισης δικαιώματος απόδοσης νόμιμης μοίρας, που άσκησε ο (ΑΦΜ), επικυρώθηκε στις 07/03/2013 ο κατ' άρθρο 293 ΚποΛΔ συμβιβασμός (αρ. πρακτικού συμβιβασμού ... /2013) μεταξύ της προσφεύγουσας και του τελευταίου, δυνάμει του οποίου ο προαναφερθείς κατέστη αποκλειστικός κύριος στο προμνημονευόμενο ακίνητο.

Ωστόσο, με την υπ' αριθ. πρωτ. /06.02.2025 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ απορρίφθηκε η εκκαθάριση της υπ' αριθ. /17.12.2024 τροποποιητικής δήλωσης και η ανάκληση της με αριθμό /2009 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με το αιτιολογικό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιάς, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για μετάθεση του χρόνου φορολογίας σε μεταγενέστερο του θανάτου χρόνο και δη κατά το χρόνο επικύρωσης του πρακτικού συμβιβασμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. γ' και δ' του άρθρου 7 του

N.2961/2001, ήτοι στις 07/03/2013, με αποτέλεσμα η υπόθεση να μην εμπίπτει στην οριζόμενη από την παρ. 5 του άρθρου 102 του ανωτέρω νόμου παραγραφή.

Ωστόσο, με τη διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 μετατίθεται εκ νόμου ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον κληρονόμο στο χρόνο λήξης της επιδικίας με την προϋπόθεση ότι αυτός δεν απέκτησε τη νομή της επίδικης κληρονομιάς περιουσίας. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 20/10/2008 (ΑΦΜ), υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (102/2009 και/2009) και αποδέχθηκε την επαχθείσα κληρονομιά περιουσία με τις υπ' αριθ./21.05.2009 και/09.09.2009 πράξεις της συμβολαιογράφου Μέρος μάλιστα της κληρονομιάς περιουσίας η προσφεύγουσα μεταβίβασε με το υπ' αριθ./21.05.2009 νομίμως μεταγραφέν συμβόλαιο γονικής παροχής της ίδιας συμβολαιογράφου στον υιό της του Ως εκ τούτου, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η προσφεύγουσα απέκτησε τη νομή της κληρονομιάς περιουσίας, πράγμα που δεν αμφισβήτησε ούτε με δήλωσή της ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την κατ' άρθρο 7 περ. γ' Ν.2961/2001 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ουδέποτε υπέβαλε τροποποιητική δήλωση, εντός του χρόνου παραγραφής της υπόθεσης, προκειμένου να ανακαλέσει την ήδη επαχθείσα σε φόρο κληρονομιά περιουσία που κατέστη επίδικη έπειτα από την υπ' αριθ. .../.....06.2010 αγωγή του του (ΑΦΜ) στο Ειρηνοδικείο Καστοριάς, περί αναγνώρισεως δικαιώματος απόδοσης νόμιμης μοίρας ώστε να μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο λήξης αυτής και εν προκειμένω κατά το χρόνο συμβιβασμού (07/03/2013). Η δε περίπτωση δ' του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 αφορά στο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον του (ΑΦΜ) που αξίωνε το κληρονομικό δικαίωμα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μετάθεσης του χρόνου φορολογίας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./07.03.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.