



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

I. ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ.(Δ12)

ΤΜΗΜΑ: Α'

II. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΛΕΓΧΩΝ

Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α', Β'

III. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ Δ/ΚΗΣ ΥΠΟΣΤ/ΞΗΣ

Δ/ΝΣΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Γ'

Αθήνα, 20 Ιουνίου 2008

Αρ. Πρωτ.:1067050/1230/A0012

ΠΟΛ 1095

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο: 210 3375316

ΘΕΜΑ: Χρόνος εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 81 του ΚΦΕ σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου

Αναφορικά με το θέμα θέτουμε υπόψη σας τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 81 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν σήμερα, ορίζεται ότι σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου και ειδικότερα κατά τη σύνταξη και τη μεταγραφή της πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου, απαιτείται η προσκόμιση από τον αποδεχόμενο στο συμβολαιογράφο ή στον υποθηκοφύλακα, κατά περίπτωση, της υπεύθυνης δήλωσης για την εμπρόθεσμη δήλωση των μισθωμάτων ή του εμπρόθεσμου ή εκπρόθεσμου δηλωθέντος γεωργικού εισοδήματος ή του πιστοποιητικού σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων κατά την τελευταία διετία πριν από το θάνατο, καθώς και της υπεύθυνης δήλωσης σε περίπτωση που δεν προέκυψε εισόδημα (από εκμίσθωση ή γεωργικό εισόδημα) κατά την τελευταία πενταετία πριν από το θάνατο.

2. Ερμηνεύοντας τις πιο πάνω διατάξεις, από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι:

α) Για τον προσδιορισμό της διετίας ή της πενταετίας της προηγούμενης παραγράφου δεν συμπεριλαμβάνεται ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου (σχετ. οι Ε 14346/ΠΟΛ 244/28.12.1979 και 1023358/432/A0012/ΠΟΛ 1083/1.3.2000 διαταγές μας).

β) Για τη μεταγραφή της δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου απαιτείται να προσκομίζεται το πιστοποιητικό ότι δηλώθηκαν κατά τα δύο προ του θανάτου του κληρονομούμενου έτη ή η υπεύθυνη δήλωση ότι δεν προέκυψε εισόδημα κατά τα πέντε προ του θανάτου του κληρονομούμενου έτη:

αα) τα μισθώματα αστικών ακινήτων, για υποθέσεις που η επαγωγή της κληρονομίας επήλθε από 1.1.1979 και μετά (σχετ. η Ε 4195/ΠΟΛ 114/22.3.1988 διαταγή μας),

ββ) τα μισθώματα αγροτικών ακινήτων, για υποθέσεις που η επαγωγή της κληρονομίας επήλθε από 1.1.1988 και μετά (σχετ.το 1095998 / 1936 / Α0012 / 24.10.1989 έγγραφό μας) και

γγ) το γεωργικό εισόδημα αγροτικών ακινήτων, για υποθέσεις που η επαγωγή της κληρονομίας επήλθε από 7.3.1996 και μετά (σχετ. το 1127091 / 2367 / Α0012 / 27.1.1997 έγγραφό μας).

γ) Σε περίπτωση καταστροφής του αρχείου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, θα πρέπει αυτή να χορηγεί πιστοποιητικό από το οποίο να προκύπτει η αδυναμία της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) να βεβαιώσει αν δηλώθηκε το εισόδημα που προέκυψε από τα κληρονομιαία ακίνητα κατά την τελευταία προ του θανάτου του κληρονομούμενου διετία (σχετ. το 1132485/2110/Α0012/4.12.1998 έγγραφό μας).

3. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι για υποθέσεις φόρου εισοδήματος των προσώπων του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (επιτηδευματίες) σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου το δικαίωμα αυτό παρατείνεται για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

Ακόμα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.

4. Από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 3 της παρούσας προκύπτουν τα εξής:

α) Προκειμένου για πρόσωπα που δεν έχουν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν είναι επιτηδευματίες, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το σχετικό φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης ή, εφόσον υποβάλλουν τη δήλωση κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης αυτού του χρόνου παραγραφής, μετά την πάροδο δεκαοκτώ (18) ετών από το τέλος του οικείου οικον. έτους.

β) Προκειμένου για επιτηδευματίες που δεν έχουν υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξης επιβολής του φόρου είτε έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί σε βάρος τους

αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων είτε τους έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ, το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαεπτά (17) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης ή εφόσον υποβάλλουν τη δήλωση κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του 17ετούς χρόνου παραγραφής, μετά την πάροδο είκοσι (20) ετών από το τέλος του οικείου οικον. έτους.

5. Γενικεύοντας το μέγιστο χρόνο της πιο πάνω 20ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου από το τέλος του οικείου οικον.έτους (ή 21 ετών από το τέλος του οικείου ημερολογιακού έτους) σε όλες τις περιπτώσεις σύνταξης ή μεταγραφής των πράξεων αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου (ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για επιτηδευματίες ή μη), γίνεται δεκτό ότι δεν απαιτείται η προσκόμιση της οικείας υπεύθυνης δήλωσης ή του πιστοποιητικού που προβλέπεται κατά περίπτωση από τις διατάξεις των παραγρ.1 και 2 του άρθρου 81 του ΚΦΕ, αν, κατά το χρόνο σύνταξης ή μεταγραφής της οικείας πράξης, διαπιστωθεί ότι παρήλθε το διάστημα των 20 ετών από το τέλος των δύο ή των πέντε οικον.ετών προ του θανάτου του κληρονομούμενου.

Κατ'αυτόν τον τρόπο σκοπείται απλοποίηση των διαδικασιών για την αποφυγή της ταλαιπωρίας των φορολογουμένων, ελάφρυνση των φορολογικών αρχών από τον εργασιακό φόρτο και εξασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου.

6. Ειδικότερα σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, διευκρινίζεται ότι, αν κατά το χρόνο σύνταξης ή μεταγραφής της πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου αστικού ακινήτου έχουν παρέλθει 21 έτη από το τέλος των δύο προ του θανάτου του κληρονομούμενου ημερολογιακών ετών, δεν απαιτείται η προσκόμιση της υπεύθυνης δήλωσης για την εμπρόθεσμη δήλωση των μισθωμάτων αυτού και του πιστοποιητικού για την εκπρόθεσμη δήλωσή τους.

Ομοίως, δεν απαιτείται η προσκόμιση της υπεύθυνης δήλωσης ότι το κληρονομαίο αστικό ακίνητο δεν απέφερε εισόδημα, αν κατά το χρόνο σύνταξης ή μεταγραφής της πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου έχουν παρέλθει 21 έτη από το τέλος των πέντε προ του θανάτου του κληρονομούμενου ημερολογιακών ετών.

Αντίθετα, αν κατά το χρόνο σύνταξης ή μεταγραφής της πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου αστικού ακινήτου δεν έχουν παρέλθει 21 έτη από το τέλος των δύο προ του θανάτου του κληρονομούμενου ημερολογιακών ετών ή από το τέλος των πέντε προ του θανάτου αυτού ημερολογιακών ετών, εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση προσκόμισης των οικείων δικαιολογητικών κατά περίπτωση.

7. Για πληρέστερη κατανόηση όσων προαναφέρονται και για αποφυγή τυχόν αμφισβητήσεων, παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα για τις πράξεις αποδοχής κληρονομίας που συντάσσονται ή μεταγράφονται κατά τη διάρκεια του έτους 2008, παραγεγραμμένο έτος θεωρείται το 1986 και οποιοδήποτε έτος προγενέστερο αυτού.

Συνεπώς, αν το 2008 συνταχθεί και μεταγραφεί πράξη αποδοχής κληρονομίας:

α) αστικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1989, τα δύο προ του θανάτου έτη (1988 και 1987) εκμισθωνόταν και τα μισθώματά του δηλώθηκαν εμπρόθεσμα, πρέπει να προσκομισθεί υπεύθυνη δήλωση για τη δήλωση των οικείων μισθωμάτων, δεδομένου ότι το 2008 για τα έτη αυτά δεν έχουν παρέλθει 21 έτη.

β) αστικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1992 και τα πέντε προ του θανάτου έτη (1991, 1990, 1989, 1988 και 1987) δεν απέφερε εισόδημα, απαιτείται η προσκόμιση της οικείας υπεύθυνης δήλωσης για τη μη απόκτηση εισοδήματος, δεδομένου ότι το 2008 για τα έτη αυτά δεν έχουν παρέλθει 21 έτη.

γ) αστικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1989 και δεν απέφερε εισόδημα τα πέντε προ του θανάτου έτη (1988, 1987, 1986, 1985 και 1984), απαιτείται η προσκόμιση υπεύθυνης

δήλωσης για τη μη απόκτηση εισοδήματος μόνο για τα έτη 1988 και 1987, διότι το 2008 για τα έτη 1986, 1985 και 1984 έχουν παρέλθει 21 έτη.

δ) αγροτικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1996 και τα δύο προ του θανάτου έτη 1995 και 1994 απέφερε γεωργικό εισόδημα, θα προσκομιστεί η οικεία υπεύθυνη δήλωση για τη δήλωση του γεωργικού εισοδήματος, δεδομένου ότι η σχετική υποχρέωση θεσπίστηκε το 1996 και δεν έχουν παρέλθει για το 1995 και 1994 μέχρι σήμερα 21 έτη.

ε) αγροτικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1994 και τα δύο προ του θανάτου έτη 1993 και 1992 απέφερε γεωργικό εισόδημα, δεν απαιτείται προσκόμιση της οικείας υπεύθυνης δήλωσης, διότι το 1994 που έγινε η επαγωγή της κληρονομίας δεν είχε θεσπιστεί η υποχρέωση αυτή.

στ) αγροτικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1988, τα δύο προ του θανάτου έτη 1987 και 1986 εκμισθώθηκε και τα μισθώματά του δηλώθηκαν εκπρόθεσμα, απαιτείται προσκόμιση του πιστοποιητικού ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα μόνο για το έτος 1987, γιατί το 2008 για το 1986 έχουν παρέλθει 21 έτη.

ζ) αγροτικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1990 και τα πέντε προ του θανάτου έτη δεν απέφερε εισόδημα (1989, 1988, 1987, 1986 και 1985), απαιτείται η προσκόμιση της υπεύθυνης δήλωσης για τη μη απόκτηση εισοδήματος μόνο για τα έτη 1989, 1988 και 1987, γιατί το 2008 για τα έτη 1986 και 1985 έχουν παρέλθει 21 έτη.

η) αγροτικού ακινήτου, που ο θάνατος επήλθε το 1987 και τα δύο προ του θανάτου έτη (1986 και 1985) εκμισθώθηκε, δεν απαιτείται η προσκόμιση του οικείου δικαιολογητικού δήλωσης των μισθωμάτων, διότι το 1987 που έγινε η επαγωγή της κληρονομίας δεν είχε θεσπιστεί η υποχρέωση αυτή.

8. Με την έκδοση της παρούσης, κάθε προγενέστερη διαταγή μας για το ίδιο θέμα ανακαλείται.

Ακριβές αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

Ν. ΑΝΔΡΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ