



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/04/2026

Αριθμός Απόφασης: 1452

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά της υπ' αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με ημερομηνία φορολογίας 30/12/2006, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος βάσει των διατάξεων του ν.3437/2005 ποσού 2.812,22 ευρώ πλέον προστίμου ποσού 1.434,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.246,45 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμό (αρ. φακέλου) αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε με την ιδιότητα της νόμω υπόχρεου κληρονόμου την κληρονομιάα περιουσία στην οποία κατέστη εξ αδιαθέτου κληρονόμος της από 30/12/2006 αποβιώσας, ο από 22/10/2016 αποβιώσας (σύζυγος της προσφεύγουσας), με Α.Φ.Μ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης με τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή, όπως πιστοποιείται από το γεγονός ότι δεν απαιτείται η έκδοση πιστοποιητικού των άρθρων 105 έως 112 για τις υποθέσεις αυτές, η δε υποβολή της δήλωσης έγινε για την πληρότητα του φακέλου, χωρίς να υφίσταται αντίστοιχη υποχρέωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Κτήση αιτία θανάτου» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:
α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο
[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Υποκείμενο φόρου» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 άρθρου 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Υπόχρεοι σε δήλωση» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«Α.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του ν.2961/2001, όπως ίσχυε την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, 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 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 κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Έναρξη προθεσμίας δήλωσης» του ν.2961/2001, όπως ίσχυε την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, 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) 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 το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,
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 τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«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. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.2008, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,
β) για τις δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου που συνέταξε το συμβόλαιο ότι τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 1.1.2009 μέχρι και τις 31.12.2014, το πιστοποιητικό του πρώτου εδαφίου απαιτείται για όσο χρόνο το Δημόσιο δεν έχει εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου. Σε υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 1.1.2015 και εφεξής, το

ανωτέρω πιστοποιητικό απαιτείται για πέντε (5) επιπλέον έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Σε κάθε περίπτωση, στις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου πιστοποιητικό δεν απαιτείται μετά την παρέλευση δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση Α.1184/2023 με θέμα: «Ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ. - «Δήλωση φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.» - και καθορισμός των δικαιολογητικών των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«Άρθρο 4

Επαλήθευση της δήλωσης και προσδιορισμός του φόρου κληρονομιάς από τη Δ.Ο.Υ.

1. Μετά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 3, ο υπάλληλος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εισέρχεται στην εφαρμογή myPROPERTY-Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ. για την επαλήθευση της δήλωσης και τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς ως ακολούθως:

α) Εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο, διενεργείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επαλήθευση της πληρότητας των δικαιολογητικών, που επισυνάπτονται υποχρεωτικά σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2, παραλαμβάνεται η δήλωση και εκδίδεται η πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατά περίπτωση, σύμφωνα με το αντίστοιχο υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην υπό στοιχεία Α.1151/2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Η πράξη προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται στο υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο και στο υποβάλλον τη δήλωση νομίμως εξουσιοδοτημένο πρόσωπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' των παρ. 2 και 3 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Σε περίπτωση έλλειψης των υποχρεωτικών δικαιολογητικών, αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του υπόχρεου πρόσκληση κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να τα αναρτήσει στην εφαρμογή εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών. Σε περίπτωση μη ανάρτησής τους εντός της ανωτέρω προθεσμίας η δήλωση θεωρείται μη υποβληθείσα και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

β) Σε περίπτωση ακινήτων εκτός ΑΠΑΑ που δηλώνονται εμπρόθεσμα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 73 του ν. 2961/2001. Για ακίνητα που βρίσκονται στη χωρική αρμοδιότητα άλλης Δ.Ο.Υ., η δήλωση διαβιβάζεται άμεσα για προεκτίμηση στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου, ο Προϊστάμενος της οποίας προσδιορίζει εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών την αξία και επιστρέφει τη δήλωση συμπληρωμένη ως προς την προσωρινή αξία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

γ) Δηλώσεις που υποβάλλονται σε αναρμόδια Δ.Ο.Υ. διαβιβάζονται εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για τη διαβίβαση της δήλωσης ενημερώνεται σχετικά και ο φορολογούμενος μέσω της προσωποποιημένης πληροφόρησής του.

2. Μετά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την παρ. 1, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των δηλούμενων, τη συμφωνία του περιεχομένου της δήλωσης με τα οριζόμενα στην κείμενη νομοθεσία και τη συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Σε περίπτωση που απαιτούνται πρόσθετα δικαιολογητικά που μεταβάλλουν τη φορολογητέα αξία ή εάν διαπιστωθεί οποιοδήποτε σφάλμα που συνεπάγεται τον προσδιορισμό μειωμένου φόρου, ο φορολογούμενος, καλείται από το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την υποβολή των επιπλέον ζητούμενων

δικαιολογητικών ή τροποποιητικής δήλωσης εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την παραλαβή της πρόσκλησης. Σε περίπτωση μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τον υπόχρεο εντός της ως άνω προθεσμίας, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας υπηρεσίας της ΑΑΔΕ εκδίδει και κοινοποιεί αμελλητί εντολή ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1137/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.»

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

«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. [14/2016](#) 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 φόρο, 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 σύμφωνα με τη με αριθμό 14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου υποβολή τροποποιητικής (πρώην συμπληρωματικής) δήλωσης, από την οποία προκύπτει αυξημένη φορολογητέα ύλη, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογούμενου, ο οποίος επιτρεπτός παραιτείται από την υπέρ αυτού θεσπισμένη γνήσια παραγραφή. Για τον λόγο αυτό, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχεται την υποβολή της εν λόγω δήλωσης και προβαίνει στον προσδιορισμό του κύριου και πρόσθετου φόρου, ανεξάρτητα αν έχει υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.

Επειδή, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση της αρχικής δήλωσης, με την οποία δηλώνεται το πρώτον φορολογητέα ύλη. Επομένως, η υποβολή της εν λόγω αρχικής δήλωσης, ακόμα και αν έχει υποβληθεί μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, επιφέρει τα νόμιμα αποτελέσματά της, ήτοι την επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, μόνο η συμπλήρωση του χρόνου γνήσιας παραγραφής δε συνεπάγεται την έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, η οποία εξακολουθεί να υφίσταται ως ατελής ενοχή (ΣΤΕ 1378/2006, 2950/2005, 3772/1996).

Επειδή η παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο σχετίζεται μόνο με τη δυνατότητα του τελευταίου να επιβάλει τον φόρο και όχι με τη δυνατότητα του φορολογούμενου να υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος, για το οποίο η Διοίκηση δεν μπορεί να εκδώσει πράξη λόγω παραγραφής. Ως εκρίθη από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, η θεσπισμένη υπέρ του φορολογούμενου παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, ως γνήσια παραγραφή, δε στερεί από τον φορολογούμενο τη δυνατότητα να παραιτηθεί οποτεδήποτε από το δικαίωμά του. Το δε γνήσιο της παραγραφής καλύπτει την υποβολή εκπρόθεσμων τόσο τροποποιητικών όσο και αρχικών δηλώσεων. Περαιτέρω, 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 τη 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 δε μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δε μπορεί να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος. (.....).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε ως νόμω υπόχρεη του από 22/10/2016 αποβιώσαντος συζύγου της, ... την υπ' αριθ. (Θ-.....) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε κληρονομιάς περιουσία στην οποία ο σύζυγός της κατέστη εξ αδιαθέτου κληρονόμος της από 30/12/2006 αποβιώσας
.....

Επειδή η από 24/09/2025 δήλωση φόρου κληρονομίας αφορά φορολογική υποχρέωση που γεννήθηκε πριν την 31/12/2008 και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, κατά τον χρόνο υποβολής της το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή, ωστόσο κατά τα ανωτέρω, δεδομένου ότι συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας παράγει τα έννομα αποτελέσματά της, ήτοι την επιβολή του φόρου κληρονομίας ύψους 4.246,45 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα με την Απόφαση Α.1184/2023 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κρίνεται ορθή η εκκαθάριση και της υπ' αριθ. δήλωσης φόρου κληρονομίας και η έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής

Φόρος δήλωσης βάσει του ν.3437/2005: 2.812,22 ευρώ

Πρόστιμο φόρου: 1.434,23 ευρώ

Σύνολο για καταβολή: 4.246,45 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

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.