

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

ΑΔΑ: Ψ4Τ046ΜΠ3Ζ-76Υ

Αθήνα, 31 /03/2023

Ε. 2020

Χανδρή 1 και Θεσσαλονίκης

18 346 Μοσχάτο 210 4802493 defk@aade.gr

www.aade.gr

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».

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος για την παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 17 έως 22 του κεφαλαίου Β΄ «Εκσυγχρονισμός πλαισίου για το αποδεικτικό ενημερότητας, άλλες συναφείς διατάξεις για τη διευκόλυνση των μεταβιβάσεων περιουσίας και λοιπές διατάξεις φορολογίας περιουσίας» του ν. 5036/2023 (Α΄77) «Πλαίσιο ρύθμισης οφειλών και άλλες φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις, προστασία των συντάξεων από τον πληθωρισμό και άλλες διατάξεις για τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας»,

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με τις μεταβολές που επέρχονται με τον ν. 5036/2023 της παρ.5 του άρθρου 82 του άρθρου 83, της παρ. 5 του άρθρου 102 , της παρ. 1 του άρθρου 105 , της παρ. 1 του άρθρου 107 και της παρ.1 του άρθρου 112 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία που κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001, στο εξής Κώδικας. Ειδικότερα, διευκρινίζονται θέματα σχετικά με: α) την καταβολή του φόρου κτήσεων αιτία θανάτου ή δωρεάς/γονικής παροχής σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής,

β) την κατάργηση της διαδικασίας παρακράτησης από το συμβολαιογράφο του επιμεριστικά αναλογούντος φόρου κληρονομιάς ή δωρεάς κατά τη μεταβίβαση ακινήτου με επαχθή αιτία, γ) την κατάργηση της υποχρέωσης των συμβολαιογράφων για επισύναψη του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα στα μεταβιβαστικά, με επαχθή αιτία, συμβόλαια, δ) την κατάργηση της ευθύνης του τελευταίου κατόχου κληρονομαίου ακινήτου, στον οποίο έχει περιέλθει το ακίνητο με σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας, ε) την διεύρυνση των περιπτώσεων απόδοσης του

Παρέχουμε διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 17 έως 22 του ν. 5036/2023. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 5036/2023 τροποποιείται η παρ. 1 του άρθρου 112 του Κώδικα, που αφορά την υποχρέωση των συμβολαιογράφων για προσάρτηση στα μεταβιβαστικά συμβόλαια (αγοραπωλησίας, δωρεάς ή γονικής παροχής) του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα. Ειδικότερα, από την έναρξη ισχύος του ν. 5036/2023 (28/3/2023) έχουν εφαρμογή τα εξής:

α) Κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ακινήτου ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα με επαχθή αιτία σε ακίνητο, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, δεν απαιτείται πλέον προσάρτηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, αλλά γίνεται ρητή μνεία από τον συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο ότι έχει υποβληθεί από τον υπόχρεο, η κατά περίπτωση δήλωση (φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής).

Επίσης, στις ανωτέρω περιπτώσεις καταργείται η διαδικασία παρακράτησης του οφειλόμενου φόρου από το τίμημα της πώλησης και απόδοσής του στη Δ.Ο.Υ. από τον συμβολαιογράφο (άρθρο 17 ν. 5036/2023 με το οποίο τροποποιείται η παρ. 5 του άρθρου 82 του Κώδικα).

β) Στις λοιπές περιπτώσεις μεταβίβασης εξακολουθεί να ισχύει η υποχρέωση προσάρτησης του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα. Ειδικότερα πιστοποιητικό απαιτείται:

- βα) κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα με δωρεά ή γονική παροχή ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα από τις αιτίες αυτές σε ακίνητο ή κινητό, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής,
- ββ) κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο εξοφλείται ή εκχωρείται απαίτηση που αποκτήθηκε από κάποια από τις παραπάνω αιτίες.

Κατά συνέπεια, από την 28/3/2023 οι Δ.Ο.Υ. παύουν να εκδίδουν πιστοποιητικά του άρθρου 105 του Κώδικα για μεταβίβαση ακινήτων ή σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων επ' αυτών με επαχθή αιτία. Οι αιτήσεις που τυχόν εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. για έκδοση πιστοποιητικών, εφόσον αφορούν μεταβίβαση ακινήτου με επαχθή αιτία, τίθενται στο αρχείο.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 5036/2023 προστίθεται παρ. 5 στο άρθρο 83 του Κώδικα και ορίζεται ότι απαλλάσσεται από την αλληλέγγυα με τον αρχικό υπόχρεο ευθύνη, ο τελευταίος κάτοχος, ο οποίος έχει αποκτήσει με σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας το βαρυνόμενο με φόρο κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ακίνητο. Δηλαδή, ο τελευταίος κάτοχος (αγοραστής του ακινήτου), δεν ευθύνεται πλέον για την πληρωμή του τυχόν φόρου (κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής), ο οποίος έχει βεβαιωθεί σε βάρος του πωλητή του ακινήτου. Η ευθύνη του τελευταίου κατόχου εξακολουθεί να ισχύει στις λοιπές περιπτώσεις και ειδικότερα όταν ο τελευταίος κάτοχος έχει αποκτήσει το ακίνητο με σύμβαση δωρεάς ή γονικής παροχής.

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.

Για τις ανωτέρω υποθέσεις, εάν τυχόν εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεις (αρχικές ή τροποποιητικές) φόρου κληρονομιάς, δωρεάς

και γονικής παροχής, οι οποίες κατά την 28/3/2023 δεν έχουν διεκπεραιωθεί και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης, καμία ενέργεια δεν γίνεται από τις Δ.Ο.Υ. και οι σχετικές δηλώσεις τίθενται στο αρχείο. Επίσης, για τις ανωτέρω υποθέσεις από την 28/3/2023 δεν μπορεί να εκδοθεί εντολή ελέγχου ή να διενεργηθεί έλεγχος ή να κοινοποιηθούν πράξεις προσδιορισμού φόρου, ενώ οι υποθέσεις που τυχόν εκκρεμούν για φορολογικό έλεγχο τίθενται στο αρχείο.

Κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών σε υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 28/03/2023, δεν συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες είχαν συσταθεί μέχρι και 31-12-2008.

Επιπλέον, στις υποθέσεις αυτές από την 28/3/2023 δεν απαιτείται πλέον η έκδοση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα και οι σχετικές αιτήσεις για έκδοση πιστοποιητικού που τυχόν εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. τίθενται ομοίως στο αρχείο. Αντί του πιστοποιητικού προσκομίζεται:

- i) 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,**
- ii) για τις δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2008 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου που συνέταξε το συμβόλαιο ότι, τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2008, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου (και όχι του συμβολαιογράφου) ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.**

β. Για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 1.1.2009 μέχρι και τις 31.12.2014, πιστοποιητικό απαιτείται για όσο χρόνο το Δημόσιο δεν έχει εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου. Στις υποθέσεις

αυτές για την παραγραφή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 102 του Κώδικα.

Παραδείγματα

- i) Για θάνατο του έτους 2010 υποβάλλεται από τον κληρονόμο δήλωση φόρου κληρονομιάς το έτος 2012 για ένα ακίνητο. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση, άρα στις 31/12/2022. Εφόσον το ακίνητο αυτό μεταβιβασθεί με δωρεά ή γονική παροχή από 1/1/2023 και μετά δεν απαιτείται πιστοποιητικό, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου.**
- ii) Για θάνατο στις 31/1/2009 ο κληρονόμος ακινήτου δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς. Η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης έληγε εντός του έτους 2009 και το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους 2009, άρα στις 31/12/2024. Εφόσον το ακίνητο αυτό μεταβιβασθεί με δωρεά ή γονική παροχή από 1/1/2025 και μετά δεν θα απαιτείται πιστοποιητικό, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου.**
- iii) Για θάνατο την 1/1/2010 ο κληρονόμος αποκτά εξ αδιαθέτου δύο ακίνητα. Η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης έληγε εντός του έτους 2010. Υποβάλλεται δήλωση φόρου κληρονομιάς το έτος 2011 για το ένα ακίνητο. Το έτος 2023 μεταβιβάζονται με γονική παροχή και τα δύο κληρονομιαία ακίνητα.**

Όσον αφορά το ακίνητο για το οποίο έχει υποβληθεί δήλωση φόρου κληρονομιάς, 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 δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους 2010, 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.

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

- i) 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 εκπρόθεσμα 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 κληρονομιαία 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.

- iii) Κτήση ακινήτου με συμβόλαιο γονικής παροχής τον Φεβρουάριο 2015. Στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν απαιτείται πλέον πιστοποιητικό σε περίπτωση δωρεάς ή γονικής παροχής από 1/1/2021.**
- 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.**

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 5036/2023 τροποποιείται η παρ.1 του άρθρου 107 του Κώδικα, που αφορά τις υποχρεώσεις προσώπων (Τραπεζών, εταιρειών, φυσικών ή νομικών προσώπων, οντοτήτων κ.λπ) να αποδώσουν κινητά περιουσιακά στοιχεία, χρηματικά ποσά κ.λπ. που διακατέχουν (και τα οποία αποτελούν αντικείμενο της αιτία θανάτου ή δωρεάς κτήσης). Συγκεκριμένα, για να αποδοθούν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία από τα ως άνω πρόσωπα που τα κατέχουν στον δικαιούχο (κληρονόμο, δωρεοδόχο), θα πρέπει να προσκομισθεί από τον τελευταίο στα πρόσωπα αυτά πιστοποιητικό του άρθρου 105 περί καταβολής ή μη οφειλής του αντίστοιχου φόρου. Εφόσον όμως πρόκειται ειδικότερα για χρηματικά ποσά (όπως καταθέσεις, ασφαλιστικές αποζημιώσεις λόγω θανάτου ή δωρεάς κ.λπ.), και για μεγαλύτερη διευκόλυνση των φορολογουμένων και απλοποίηση της διαδικασίας, η απόδοση αυτών από Τράπεζες, εταιρείες, οντότητες κ.λπ., διενεργείται και με παρακράτηση του φόρου από τα πρόσωπα αυτά -με προσκόμιση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κώδικα- και απόδοση του φόρου στη φορολογική διοίκηση, με επιμέλεια των προσώπων ή οντοτήτων αυτών μέχρι την επόμενη της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. **Αποδέκτες Πίνακα Γ´ (περίπτωση 7)**
2. **ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ**

II.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. **Γραφείο Υπουργού**
2. **Γραφείο Υφυπουργού**
3. **Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας**
4. **Αποδέκτες Πίνακα Β´ (περίπτωση 3)**
5. **Αποδέκτες Πίνακα Γ´ (περιπτώσεις 1 έως και 6)**
6. **Αποδέκτες Πίνακα Ζ´ (περιπτώσεις 1 και 7)**
7. **Αποδέκτες Πίνακα Η´(περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)**
8. **Αποδέκτες Πίνακα Ι´**
9. **Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ´ (περίπτωση 1)**

III.ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. **Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ**
2. **Γραφεία Γενικών Διευθυντών**
3. **Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της ΓΔΦ**
4. **Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ**

5. Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών

6. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

**7. Δ/νση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου -
Τμήματα Α΄ και Β΄**