



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604576**

E-mail : **ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr**

Καλλιθέα: 26/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1369

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), 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 (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. 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **16-5-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού αρ., Τ.Κ..... κατά της υπ' αριθ./20-04-2023 πράξης Διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 07.10.2016 (ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης 25/10/2016) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με υπ' αριθ. /20-04-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-5-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η η οποία απεβίωσε την 07/10/2016, είχε συντάξει την από 19/01/2010 ιδίοχειρη διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε στο στις 25/10/2016 (αριθμός /2016). Η αποβιώσασα με την αριθ. /19.01.2010 πράξη κατάθεσης μυστικής διαθήκης, που δημοσιεύτηκε με το αριθ. /2016 πρακτικό του Ρόδου, εγκατέστησε κληρονόμο, μεταξύ άλλων, και τον προσφεύγοντα.

Με τη παραπάνω διαθήκη, η κληρονομούμενη εξέφρασε τη βούλησή της και καθιστούσε νόμιμους κληρονόμους της: 1.Την, 2.Τον, 3.Τον, 4.Τον και 5.....

Εν συνεχεία η και ο αποποιήθηκαν την κληρονομιά. Συνεπεία αυτού καθίστανται νόμιμοι κληρονόμοι: ο (προσφεύγων), και η

Στις 18/04/2023 οι κληρονόμοι μεταξύ των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλαν εκπρόθεσμα την με αριθμό /2023 και με αριθμό φακέλου Θ..... /2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς. Λόγω της κατάθεσης της ως άνω δήλωσης μετά την πάροδο των **εννέα μηνών, ήτοι την 18.04.2023**, από τη Δημοσίευση της Διαθήκης στις **25.10.2016** η αρμόδια Φορολογική Αρχή συνυπολόγισε τόκους εκπροθέσμου υποβολής στον αναλογούν φόρο. Συγκεκριμένα με το Α.Τ.Β. /20.04.2023 σχετικό <<(αριθ. Χ.Κ. /20.04.2023) προέβη στη βεβαίωση του ως άνω φόρου κληρονομιάς **ενώ υπολογίστηκαν επί του εν λόγω ποσού φόρου τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για την χρονική περίοδο από την επομένη μέρα λήξης της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να διαγραφεί: << μέρος του ποσού των 2.389,77€ και συγκεκριμένα το ποσό που αντιστοιχεί στην χρονική περίοδο έως την 06-06-2020 (ημερομηνία ενηλικίωσης), κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 παρ, η ΚΕΔΕ άλλως και όλος επικουρικά να τροποποιηθεί μερικά η υπ' αριθ..... /20-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναιρουμένων των προσαυξήσεων τουλάχιστον

της περιόδου από τον Νοέμβριο του έτους 2020 έως και τον Ιανουάριο του έτους 2022 και κάθε άλλου προβλεπόμενου ποσού που τυχόν αφαιρείται από το ποσό των προσαυξήσεων (συνολικού ποσού 2.389,77€) λόγω μερικής αναστολής εργασιών συνεπεία εφαρμογής κρατικών μέτρων προς αντιμετώπιση της πανδημίας κατά την περίοδο που εμπίπτει στο χρονικό διάστημα από τον Μάρτιο του έτους 2020 και έως την άρση αυτών >> προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Η καθυστέρηση υποβολής της επίμαχης δήλωσης φόρου κληρονομιάς οφείλεται στο γεγονός ότι αντιμετώπισε δυσκολία στην εύρεση των κτηματολογικών στοιχείων των κληρονομιαίων ακινήτων καθώς δεν υπήρχαν τίτλοι κτήσης, ενώ το κτηματολόγιο ήταν κλειστό λόγω της μεταστέγασής του από τον 11/2020 έως τον 1/2022, ήτοι για ένα και πλέον έτος. Ο ίδιος κατοικεί στην Αθήνα, ως εκ τούτου ανέθεσε την διεξαγωγή κτηματολογικών ερευνών στη δικηγόρο στις αρχές Νοεμβρίου του έτους 2020, εν μέσω πανδημίας όπου δεν επιτρεπόταν η πρόσβαση στους χώρους του Κτηματολογίου για διεξαγωγή έρευνας. Επιπλέον από τον Νοέμβριο του 2020 ανεστάλησαν όλες οι εργασίες του εν λόγω Κτηματολογίου λόγω ακαταλληλότητας του κτιρίου (Κ.Υ.Α. με αριθ. πρωτ. Δ1α/ΓΠ.Οικ...../06.11.2020 – ΦΕΚ/τ.Β/06.11.2020), η οποία διήρκεσε έως την μεταστέγασή του σε νέο κτίριο τον Ιανουάριο του 2022.

Όσο αφορά το κύριο **φόρο κληρονομιάς ποσού 5.681,86 ευρώ, ο προσφεύγων δεν προβάλλει αντιρρήσεις.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ...*, σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. *Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.*»

Επειδή, στο 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. *Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.*».

«1. *Στο φόρο υποβάλλεται:*

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «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 επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με το άρθρο 81 § 3&4 του ως άνω νόμου:

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθέναν χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

«Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

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)

Άρθρο 63

Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

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, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση. ...

Άρθρο 65

Εκπρόθεσμες δηλώσεις

1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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 οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ:

Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. ...

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ως κάτωθι:

«ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 , εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

2. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα.

...

Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών. Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και

μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3).

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Στις φορολογίες κεφαλαίου [πλην του Ενιαίου Φόρου ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), για τον οποίο υπάρχει ρητή πρόβλεψη στο άρθρο 54B του Κ.Φ.Δ.], όπου προβλέπεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου αποτελεί η επόμενη ημέρα της λήξης της προθεσμίας καταβολής της κάθε δόσης.».

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ.1119/22.06.2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«.... Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).

Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις των διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100 ευρώ).

Για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 59 σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, δηλαδή το 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. Για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή ποσό που ισούται με το ποσό του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια. Ως βάση υπολογισμού για την επιβολή του προστίμου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα και τις τροποποιητικές που έχουν τυχόν υποβληθεί.

Παράδειγμα:

Θάνατος 7.1.2015. Λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης 8.7.2015.

Α) Πριν την κοινοποίηση εντολής ελέγχου υποβάλλεται εκπρόθεσμη αρχική δήλωση την 20.2.2018 και εκδίδεται αυθημερόν πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου από την οποία προκύπτει κύριος φόρος 1.000 ευρώ. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης θα επιβληθεί το πρόστιμο της διάταξης του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο για τις φορολογίες κεφαλαίου ορίζεται στα 100 ευρώ. Κατά την καταβολή του φόρου θα υπολογιστεί και ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ίδια αντιμετώπιση θα είχαμε στο ως άνω παράδειγμα εάν την 20.2.2018 υποβαλλόταν εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, οπότε θα επιβαλλόταν το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και κατά την καταβολή θα υπολογιστεί ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Νόμου 4978 (ΦΕΚ Α' 190/07.10.2022) με θέμα: <<τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής>> Δεν υπόκεινται στους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής οι από κάθε αιτία οφειλές:

α) των στρατευμένων με υποχρεωτική στρατιωτική θητεία, από την πρώτη ημέρα του μήνα της στράτευσής τους, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από την αποστράτευσή τους, του μήνα της αποστράτευσης θεωρουμένου ως πρώτου, με εξαίρεση τα ελλείμματα της δημόσιας διαχείρισης και

β) των ανηλίκων, για όσο διάστημα στερούνται εκπροσώπησης και επί ένα εξάμηνο μετά την απόκτηση αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται θέμα εκπροσώπησης δεδομένου ότι τον εκπροσωπούσε η μητέρα του η οποία ήταν μία εκ των τριών συγκληρονόμων. Επιπλέον - εκ του νόμου και χωρίς να απαιτείται η τήρηση τύπου - ο προσφεύγων ως ανήλικος θεωρείται ότι αποδέχεται την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής (Α1902 παρ2 Α.Κ.) και δεν απαλλάσσεται από την εμπρόθεσμη υποβολή της σχετικής δήλωσης, η οποία υπεβλήθη εκπρόθεσμα στις 18/04/2023.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η κληρονομούμενη συζ. απεβίωσε στις 07.10.2016 και ο προσφεύγων ως νόμιμος εκ διαθήκης κληρονόμος, είχε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εντός προθεσμίας (εννέα μηνών κατόπιν υποβολής αιτήματος παράτασης) από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης (25-10-2016), **ως εκ τούτου η με αριθ./2023 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 18.04.2023.** Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη συνεπεία την οποίας προσδιορίστηκε ο κύριος φόρος κληρονομιάς **και στη συνέχεια με την διαδικασία βεβαίωσης του κύριου φόρου επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής επί του υπολογισθέντος κύριου φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.**

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για εκπλήρωση της ανωτέρω φορολογικής υποχρέωσής του εντός της οριζόμενης προθεσμίας υποβολής της υπό κρίση δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Με την παρούσα ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι αντιμετώπισε δυσκολία στην εύρεση των κτηματολογικών στοιχείων των κληρονομιών ακινήτων, ωστόσο δεν προκύπτει

από τα στοιχεία φακέλου να προέβη σε ενέργειες εντός της προθεσμίας υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, περαιτέρω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση του συνέτρεξαν λόγοι ανωτέρας βίας για το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2020, όπου ανεστάλησαν οι εργασίες του Κτηματολογίου λόγω ακαταλληλότητας του κτιρίου, έως τον Ιανουάριο του 2022 όπου πραγματοποιήθηκε η μεταστέγασή του σε άλλο κτίριο, καθώς δεν είχε πρόσβαση σε αυτό προκειμένου να αναζητήσει τα στοιχεία των κληρονομιών ακινήτων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας

1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίστατο ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια (ΣτΕ 4228/2011, ΣτΕ 2546/2008, ΣτΕ 239/2003, ΣτΕ 2192/2002).

Επειδή, οι προθεσμίες που τάσσονται στους διοικούμενους για να προβούν σε συγκεκριμένες ενέργειες έχουν ανατρεπτικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι μετά την πάροδο της τασσόμενης από το νόμο προθεσμίας, χάνεται το δικαίωμα για τη διενέργεια της υπό κρίση πράξης. Αναστολή της προθεσμίας γίνεται δεκτή μόνο για λόγους ανωτέρας βίας, που εμφανίζεται κατά τη λήξη της προθεσμίας και διαρκεί μετά από αυτήν.

Επειδή, περαιτέρω ανωτέρα βία συνιστούν περιστατικά απρόβλεπτα, τα οποία δικαιολογούν απόλυτη αδυναμία για την επιμέλεια των υποθέσεων του διοικούμενου, διότι τον παρεμποδίζουν από οποιαδήποτε ενέργεια, έστω και με κάποιο πληρεξούσιο (ΣτΕ 2977/95, ΔΔικ 1997/330, ΣτΕ

120/2004, ΑΠ Ολομ. 29/92, ΔΔικ 1992/8032172/1983, 5166/1987). Ως περιστατικό, το οποίο αποτελεί ανώτερη βία, θεωρείται συνήθως η βαριά ασθένεια, η οποία κατά τις ειδικές συνθήκες κάθε φορά προκαλεί τέτοια αδυναμία. Γίνεται μάλιστα δεκτό ότι δεν θεωρείται ότι συνιστά ανωτέρα βία ή απλή ασθένεια (ΣτΕ 1766/1967), η φυλάκιση (ΣτΕ 1524/1961), η εκτόπιση, η αποχή των δικηγόρων (Τε 2093/1988). Σημειωτέον ότι το γεγονός της ανωτέρας βίας πρέπει να συντρέχει κατά τη λήξη της προθεσμίας και να διαρκεί και μετά την πάροδο αυτής, για τον λόγο αυτό και η ύπαρξη της ανωτέρας βίας επιφέρει αναστολή μόνο της λήξης και όχι αναστολή της διαδρομής της προθεσμίας (ΣτΕ 414/1992 ΔΔικ 1992/1039). Μετά δε τη λήξη της ανωτέρας βίας ο ενδιαφερόμενος υποχρεούται να προβεί αμελλητί σε άσκηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου (ΣτΕ 1366/1989, ΣτΕ 638/1994).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση και σύμφωνα με τα ανωτέρω κατά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της υπό κρίση δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν συνέτρεχαν λόγοι ανωτέρας βίας, τόσο για τον ίδιο αλλά και για την μητέρα του (νόμιμος κληρονόμος και μητέρα του προσφεύγοντα ως εκ διαθήκης κληρονόμοι της η οποία απεβίωσε στις 07/10/2016) ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η Φορολογική Αρχή προέβη στην εκκαθάριση της με αριθ...../2023 κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ως εκπροθέσμως υποβληθείσας και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16-5-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού αρ., και την **επικύρωση** της με αριθ./20.04.2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό βάσει εκκαθάρισης της με αριθ./2023 εκπροθέσμως υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς:
(Ως η Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./20.04.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου):

Κύριος φόρος κληρονομιάς	5.681,86 €
Σύνολο αναλογούντος φόρου κληρονομιάς	5.681,86 €

Σημείωση: επί του οφειλόμενου φόρου κατά την καταβολή υπολογίζονται τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΑΙΜΙΛΙΑ ΤΣΙΡΩΝΗ

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.