



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**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

Θεσσαλονίκη, 07/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2127

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), 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 10/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /.....04.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. /.....04.2024 (Θ-...../2009) τροποποιητικής δήλωσης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /.....04.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. /.....04.2024 (Θ-...../2009) τροποποιητικής δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 10/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:, η οποία 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. / 04.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που εκδόθηκε επί της με αριθμό / 04.2024 (Θ-
..... / 2009) τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο προσφεύγων, ως
κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 04/03/2009
(ΑΦΜ), επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 9.272,88€ πλέον τόκων
εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 Ν.4987/2022 ποσού 5.144,59€, ήτοι συνολικό ποσό
14.417,47€.

Η ανωτέρω δήλωση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα βάσει του άρθρου 19 παρ. 3 του
Ν.4987/2022, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. / 01.2024 εντολής του Προϊσταμένου του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για διενέργεια ελέγχου της υπόθεσης κληρονομιάς του προαναφερθέντος
θανόντος και τη με αριθ. πρωτ. / 01.2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής
εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη
πράξη κατά το μέρος που επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53
Ν.4987/2022, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αοριστία ως προς το χρόνο φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού των επιβληθέντων τόκων.
2. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα του άρθρου 7 Ν.2961/2001 ως
προς τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο λήξης
της επιδικίας. Η επιδικία έληξε κατόπιν τελεσιδικίας της υπ' αριθ. / 2022 διαταγής
κληρονομητηρίου (αρ. πιστοποιητικού τελεσιδικίας / 08.11.2022) και τη χορήγηση του
υπ' αριθ. / 11.2022 πιστοποιητικού κληρονομητηρίου. Άλλως, να οριστεί ο χρόνος
γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο που κατέστη αμετάκλητη η πρωτόδικη
απόφαση, στις 17/05/2021, με την οποία αναγνωρίστηκε το κληρονομικό δικαίωμα του
προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας
Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται ότι: «1.
Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή
προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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...».

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 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της
κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που
αποκτά».

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 ορίζεται 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...».

Επειδή, από το κείμενο της προπαρατεθείσας διάταξης προκύπτει ότι, για την εκ του νόμου αυτοδίκαιη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης λόγω επιδικίας περί το κληρονομικό δικαίωμα, θα πρέπει α) να ασκηθεί κατά του κληρονόμου ή κληροδόχου αγωγή από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και νομιμοποιούμενο προς τούτο τρίτον, με την οποία θα αμφισβητείται και θα καθίσταται επίδικο το κληρονομικό δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου και όχι ορισμένα (συγκεκριμένα) κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, και β) τα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία να μην έχουν περιέλθει στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, παρ. 333). Εάν συντρέχουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις, αναβάλλεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ευθέως από το νόμο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν καταβάλλει φόρο κληρονομιάς για τα περιουσιακά στοιχεία κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 7 του Ν.2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που με οποιονδήποτε τρόπο λήγει η επιδικία (βλ. ΣτΕ 2559/1987 στο ΔΦΝ 1988 σελ. 695 επ. και ΣτΕ 4464/1990 σύμφωνα με την οποία «η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης στην περίπτωση αυτή αρχίζει από τη δημοσίευση της τελεσίδικης αποφάσεως και δεν παρεμποδίζεται η έναρξή της από το γεγονός ότι η απόφαση αυτή μπορεί να προσβληθεί με αίτηση αναιρέσεως ή, ενδεχομένως, έχει ασκηθεί αίτηση αναιρέσεως στον Άρειο Πάγο... Το γεγονός όμως ότι, παρά την τελεσιδικία, ο καθ' ου η διεκδίκηση δεν απέκτησε τη νομή των κληρονομιαίων, δεν εμποδίζει την έναρξη και τη διαδρομή της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως, διότι ο νόμος αρκείται για την έναρξη της προθεσμίας στο ότι ο καθ' ου η διεκδίκηση μπορεί να προβεί σε εκτέλεση και να αναλάβει τη νομή των κληρονομιαίων»). Η επιδικία λήγει, όπως πάγια γίνεται δεκτό, με την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης που δεν υπόκειται στα ένδικα μέσα της ανακοπής και της έφεσης, διότι με αυτήν περατώνεται η δίκη και λύεται στην ουσία της η υπάρχουσα αμφισβήτηση. Κατά την εφαρμογή της διάταξης αυτής έχει γίνει δεκτό, ότι η δίκη για την έκδοση κληρονομητηρίου δεν δημιουργεί επιδικία κατά την ανωτέρω έννοια και δεν συνεπάγεται αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ακόμη και στις περιπτώσεις που έγινε παρέμβαση από τρίτους (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, παρ. 336).

Επειδή, με το άρθρο 61 του Ν.2961/2001, ως ίσχυε μέχρι 12/12/2019, ορίζεται ότι: «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 ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε μέχρι 12/12/2019, οριζόταν 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...».

Επειδή, με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε μέχρι 12/12/2019, οριζόταν 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)... γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,...».

Επειδή, με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «...3. Σε κινητές αξίες και λοιπά κινητά γενικά πράγματα, που έχουν κατατεθεί σε τράπεζες και λοιπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία τους καταβάλλεται πριν από την ανάληψή τους και τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105. 4... Σε κάθε άλλη περίπτωση που οφείλεται φόρος που αναλογεί σε μετρητά και γενικά κινητά πράγματα, εφόσον κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν διασφαλίζεται η πληρωμή του από την περιουσία του υπόχρεου, παρέχεται ασφάλεια με την υποβολή της δήλωσης, άλλως καταβάλλεται αμέσως ολόκληρος ο φόρος αυτός και γίνεται μνεία στη δήλωση για την καταβολή...».

Επειδή, με το άρθρο 18 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου 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. 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... γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια

να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (Α' 170) που βεβαιώνονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62) και διευκρινίστηκε ότι: «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. 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 αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών...».

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ. /01.2024 εντολή για διενέργεια ελέγχου της υπόθεσης κληρονομιάς του αποβιώσαντος στις 04/03/2009 (ΑΦΜ). Με το αριθ. πρωτ. /01.2024 έγγραφο της Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4987/2022. Ο προσφεύγων, στο πλαίσιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν.4987/2022, μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, υπέβαλε την υπ' αριθ. /04.2024 (Θ-...../2009) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ζήτησε τη φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων που κατέλιπε ο κληρονομούμενος και είχε αναβληθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης λόγω επιδικίας.

Έπειτα από την εξέταση των στοιχείων της δήλωσης η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο χρόνος λήξης της επιδικίας και κατ' επέκταση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν η ημερομηνία δημοσίευσης της της υπ' αριθ. / 2017 τελεσίδικης αποφάσεως του Εφετείου Θεσσαλονίκης, ήτοι η 28/06/2017, με αποτέλεσμα η ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης να οριστεί η 28/12/2017 (και όχι η 28/03/2018 που αναγράφεται στη δήλωση), όπως ορίζεται από το άρθρο 63 Ν.2961/2001. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή βεβαίωσε κύριος φόρος ποσού 9.272,88€ πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 Ν.4987/2022 ποσού 5.144,59€ (76 μήνες μέχρι την ημερομηνία καταβολής στις 22/04/2024 επί 0,73% ανά μήνα), ήτοι συνολικό ποσό 14.417,47€, κατόπιν προσδιορισμού αξίας της κληρονομικής του μερίδας σε 52.364,44€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού είναι αόριστη ως προς το χρόνο φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού των επιβληθέντων τόκων. Εντούτοις, η φορολογική αρχή ενήργησε μετά την υποβολή της σχετικής δήλωσης, εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν.4987/2022 για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού επί του σώματος της οποίας αναγράφονται οι ισχύουσες διατάξεις των Κωδίκων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια και Φορολογικής Διαδικασίας. Συγκεκριμένα, από την εξέταση των συνυποβληθέντων εγγράφων και δικαιολογητικών έκρινε ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν η 28/06/2017, με αποτέλεσμα η ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης να οριστεί η 28/12/2017 (και όχι η 28/03/2018 που αναγράφεται στη δήλωση). Τούτο επιβεβαιώνεται και από τον ΑΧΚ / 1/2024 (ΑΤΒ /04.2024) βάσει του οποίου ως ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής, κατ' εφαρμογή και της παρ. 4 του άρθρου 82 του Ν.2961/2001, καθορίστηκε η 28/12/2017.

Η δε αφετηρία για τον υπολογισμό των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 Ν.4987/2022 είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, το ποσό του κύριου φόρου ύψους 9.272,88€, ήτοι η 29/12/2017. Επομένως, μέχρι την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (στις 10/04/2024) και την καταβολή του αναλογούντος φόρου (στις 22/04/2024) παρήλθαν 76 μήνες, με αποτέλεσμα το σύνολο των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 Ν.4987/2022 να ανέρχεται σε 55,48% (76 μήνες επί 0,73% ανά μήνα) του κύριου φόρου, δη 5.144,59€.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσής του συμπίπτει με τη λήξη της επιδικίας, κατόπιν τελεσιδικίας της υπ' αριθ. /2022 διαταγής κληρονομητηρίου (αρ. πιστοποιητικού τελεσιδικίας/08.11.2022) και τη χορήγηση του υπ' αριθ. /11.2022 πιστοποιητικού κληρονομητηρίου. Ωστόσο, η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 Ν.2961/2001 εξάμηνη προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης στην προκειμένη περίπτωση άρχισε από τη δημοσίευση της υπ' αριθ. /2017 τελεσίδικης αποφάσεως του Εφετείου Θεσσαλονίκης, στις 28/06/2017, και δεν παρεμποδίστηκε από το γεγονός ότι η απόφαση αυτή προσβλήθηκε με αίτηση αναίρεσέως στον Άρειο Πάγο και εν τέλει αναιρέθηκε εν μέρει με την υπ' αριθ. /2019 απόφαση του Αρείου Πάγου, ενώ επιπροσθέτως, η δίκη για την έκδοση κληρονομητηρίου δεν δημιουργεί επιδικία.

Ως εκ τούτου, ορθώς και νομίμως η Φορολογική Διοίκηση προσδιόρισε το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αλλά και τους τόκους του άρθρου 53 Ν.4987/2022 δια της προσβαλλόμενης με αριθμό /04.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα δήλωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. /10.05.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /04.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Φόρος κληρονομιάς	9.272,88€
Πρόστιμο άρθρου 19 παρ. 3 περ. γ' Ν.4987/2022	5.144,59€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	14.417,47€

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

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.