



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-12-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 104 40

Τηλέφωνο : 213 1312366 - 347

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 3287

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. 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 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 με ημερομηνία κατάθεσης 30-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 31-12-2020 του, με ΑΦΜ, κατά α) της με αριθμό Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής (αριθ. φακέλου, αριθ. καταχώρισης), β) του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του Ν. 5104/2024, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής και το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του άρθρου 53 του Ν. 4174/2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 03-10-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 31-12-2020, με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε **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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο αποβιώσας την 31-12-2020, κατέλειπε την περιουσία του βάσει των από 25-10-2014, 03-05-2016 και 14-11-2020 ιδιόγραφων διαθηκών, οι οποίες δημοσιεύτηκαν με τα με αριθ. Πρακτικά από το Ειρηνοδικείο και μετά τη διενέργεια γραφολογικής πραγματογνωμοσύνης κηρύχθηκαν κύριες με τις με αριθ. αποφάσεις του εν λόγω Ειρηνοδικείου, ορίζοντας μ' αυτές, **κληρονόμο του, μεταξύ άλλων, την προσφεύγουσα σε:**

1) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του εν και επί της οδού διαμερίσματος του πρώτου ορόφου της πολυκατοικίας μετά των παραρτημάτων αυτού, ήτοι της υπογείου αποθήκης και του χώρου στάθμευσης του αυτοκινήτου εις τον ακάλυπτον χώρο της πολυκατοικίας, καθώς και της οικοσκευής πλην των σαφώς προσδιοριζόμενων στοιχείων αυτής, τα οποία άλλως διατίθενται δια της από 25-10-2014 ιδιόγραφης διαθήκης, 2) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της ενκαι επί της οδού διώροφης οικίας μεθ' απάσης της οικοσκευής πλην των σαφώς προσδιοριζόμενων στοιχείων αυτής, τα οποία άλλως διατίθενται δια της από 25-10-2014 ιδιόγραφης διαθήκης, 3) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της εν εις την συνοικία διώροφης οικίας μεθ' απάσης της οικοσκευής αυτής, 4) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του δικαιώματος υψούν (αέρα) της έναντι της προαναφερόμενης αποθήκης κείμενης επί της συνοικίας του, με τον όρο το

δικαίωμα υψούν (αέρας) της εν λόγω αποθήκης να μην χρησιμοποιηθεί δια την ανέγερσιν επ' αυτής ορόφου αλλά να παραμείνει πάντοτε ως έχει δια να μην περιοριστεί η θέα της προαναφερόμενης οικίας, 5) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του εν και στη θέση, 6) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της εν και στη θέση, 7) ποσοστό $\frac{1}{4}$ εξ αδιαιρέτου επί των καταθέσεων του αποβιώσαντος στην, 8) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί των καταθέσεων του αποβιώσαντα στην, πλην ποσού 50.000 ευρώ, το οποίο περιέρχεται στον, 9) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της κατάθεσης ταμειυτηρίου σε συνάλλαγμα του αποβιώσαντα στην (ελβετικά φράγκα), 10) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί όλων των λοιπών περιεχόμενων (χρυσός - δολάρια Η.Π.Α. και χρυσές λίρες) που περιέχονται στην υπ' αριθμ. χρηματοκιβωτίου του καταστήματος Α' της (190), πλην των σαφώς προσδιοριζόμενων στοιχείων αυτής, τα οποία διατίθενται άλλως, 11) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του αυτοκινήτου ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της συλλογής γραμματοσήμων, η οποία περιέχει γραμματόσημα και σειρές γραμματοσήμων αξίας που βρίσκονται στις εν οικίες του αποβιώσαντα, 13) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί της συλλογής παλαιών δίσκων βινιλίου, C.D. και κασετών που βρίσκονται στην εν οικία του αποβιώσαντα, 14) ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου επί του περιεχομένου της βιβλιοθήκης του αποβιώσαντα που βρίσκεται στην ενοικία του αποβιώσαντα, τα οποία μπορεί αν θέλει να διαθέσει στις Δημοτικές Βιβλιοθήκες

Εν συνεχεία, στις 29-07-2024 η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της ψηφιακής εφαρμογήςτη με αριθ. καταχώρισης (αρ. φακέλου) και με α/α δήλωση φόρου κληρονομιάς. Κατόπιν εκκαθάρισης της ως άνω εκπρόθεσμης δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ύψους 158.770,96€. Επιπλέον, λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του Ν.5104/2024.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καθώς και οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων, προσαυξήσεων, τόκων και τελών που εκδόθηκαν συνεπεία αυτής, ώστε να ακυρωθούν ολικά (ή έστω μερικά) άλλως να τροποποιηθούν επ' ωφελεία της.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τα εξής:

- Το κληρονομικό της δικαίωμα ήταν υπό αμφισβήτηση μεταξύ του χρόνου δημοσίευσης και του χρόνου κήρυξης κυρίων των διαθηκών και, ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. γ' του Ν. 2961/2001, η φορολογική της υποχρέωση περί επιβολής φόρου κληρονομιάς μετατίθεται αυτοδικαίως έως τη λήξη της επιδικίας στις 12-07-2023.

- Η αδυναμία της να εξοφλήσει τον φόρο κληρονομιάς που θα προέκυπτε μετά την υποβολή της δήλωσης από τους ίδιους πόρους, συνετέλεσε στην εκ μέρους της καθυστέρηση να υποβάλλει δήλωση διότι για να έχει πρόσβαση στον τραπεζικό λογαριασμό του αποβιώσαντος ώστε να εξοφληθεί ο φόρος απαιτούνταν η προσκόμιση Διάταξης κληρονομητηρίου και πιστοποιητικού μη ανάκλησής του, τα οποία εκδόθηκαν στις 29-03-2024 και 26-06-2024 αντίστοιχα.
- Ζητά να ισχύσει στην περίπτωση της το ευεργέτημα της έκπτωσης του 5% του οφειλόμενου φόρου βάσει των διατάξεων του άρθρου 82§2 του Ν. 2961/2001, διότι ο φόρος θα εξοφληθεί εφάπαξ με την παρακράτησή του από το κληρονομηθέν υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού με εντολή από την Α.Α.Δ.Ε. στο πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 που θα της χορηγηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν. 2961/2001 Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών** από τυχερά παίγνια (ΦΕΚ 266 Α΄) ορίζονται ότι:

Άρθρο 1

«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».

Άρθρο 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο»

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 5 «Υποκείμενος στο φόρο»

«Υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Άρθρο 6§1 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης»

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

Άρθρο 7 περ.γ΄ «Μετάθεση χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης»

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α).....β).....

γ)κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδότου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει την νομή των αντικειμένων της

κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδότου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν.»

Άρθρο 9 «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας»

«Ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.»

Άρθρο 62 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων»

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε εννέα (9) 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 εννέα (9) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.»

Η φράση «εννέα (9) μήνες» στις περιπτώσεις α' και β' αντικατέστησε τη φράση «έξι (6) μήνες» με την παράγραφο Α.5 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από 01/01/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 37 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου.

Άρθρο 63§2 «Έναρξη προθεσμίας δήλωσης»

«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 κληρονομίας, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώρισή τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας,

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

Άρθρο 82. «Καταβολή φόρου κτήσεων αιτία θανάτου»

«1. Ο φόρος που βεβαιώνεται ύστερα από δήλωση του υπόχρεου, ... καταβάλλεται σε δώδεκα (12) ίσες διμηνιαίες δόσεις. Στις ανωτέρω περιπτώσεις κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πεντακοσίων (500) Ευρώ, εκτός της τελευταίας, και η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου

μήνα από τη βεβαίωση ή την υπογραφή του πρακτικού και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των διμήνων που ακολουθούν...

2. Αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου που βεβαιώθηκε μετά από δήλωση ή πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης διμηνιαίας δόσης, ανεξάρτητα από το ύψος αυτού, παρέχεται έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). Το ίδιο ποσοστό εκπίπτει, αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς μέσα στην προθεσμία πληρωμής του ενός πέμπτου (1/5) αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 5104/2024 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) ορίζονται ότι:

Άρθρο 22. «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...»

Άρθρο 41. «Καταβολή φόρου»

1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά τον χρόνο που προβλέπεται από τον νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας.

Άρθρο 52. «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 ενδιάμεσου 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.»

Άρθρο 53. «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση»

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.»

Επειδή, η προσφεύγουσα τυγχάνει εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στον Πειραιά στις 31-12-2020, με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με αρ. Πρακτικά Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου, οι τρεις ιδιόγραφες διαθήκες του ως άνω αποβιώσαντος, στις οποίες η προσφεύγουσα ορίζεται ως κληρονόμος, δημοσιεύθηκαν στις 08-12-2021.

Επειδή, σύμφωνα με τις με αρ. αποφάσεις του Ειρηνοδικείου αποδείχθηκε ότι ο αποβιώσας όρισε δυνάμει της ανωτέρω διαθήκης κληρονόμους πρόσωπα που δεν είχαν συζυγική ή συγγενική σχέση με τον αποβιώσαντα τουλάχιστον τέταρτου βαθμού. Ως εκ τούτου διατάχθηκε γραφολογική πραγματογνωμοσύνη με το πέρας της οποίας οι ως άνω ιδιόγραφες διαθήκες κηρύχθηκαν κύριες με τις με αριθ. αποφάσεις του Ειρηνοδικείου

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το κληρονομικό της δικαίωμα ήταν υπό αμφισβήτηση μεταξύ του χρόνου δημοσίευσης και του χρόνου κήρυξης κυρίων των διαθηκών και, ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. γ' του Ν. 2961/2001, η φορολογική της υποχρέωση περί επιβολής φόρου κληρονομιάς μετατίθεται αυτοδικαίως έως τη λήξη της επιδικίας στις 12-07-2023.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 6§1, 62§1 περ. α' και 63§2 περ. β' του Ν. 2961/2001, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς εντός προθεσμίας εννέα (9) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης. Δεδομένου, δε, ότι οι διαθήκες δημοσιεύθηκαν στις 08-12-2021, η ως άνω προθεσμία εμπρόθεσμης εκ μέρους της υποβολής δήλωσης εκτεινόταν έως και τις 08-09-2022.

Επειδή, τέτοια δήλωση δεν υπεβλήθη έως την ανωτέρω ημερομηνία, παρά μόνο στις 29-07-2024, οπότε και υπεβλήθη από την προσφεύγουσα μέσω της ψηφιακής εφαρμογής η, **εκπρόθεσμη** με Αριθμό Καταχώρισης (Αριθμός Φακέλου: και με αριθμό δήλωση φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου. 65§1 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, εξάλλου, σε κανένα σημείο του Ν. 2961/2001 δεν προβλέπεται η έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς από την κήρυξη της διαθήκης ως κυρίας και όχι από τη δημοσίευση της διαθήκης, όταν πρόκειται για κληρονόμους που

υπάγονται στη Γ' φορολογική κλίμακα του άρθρου 29 του ως άνω νόμου, δηλαδή όταν πρόκειται για πολύ μακρινούς συγγενείς ή εξωτικούς.

Επειδή, κατόπιν εκκαθάρισης της ως άνω δήλωσης, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη, προσδιορίζοντας, σύμφωνα με την Γ' φορολογική κλίμακα του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 στην οποία ανήκει η προσφεύγουσα, τον οφειλόμενο φόρο κληρονομιάς σε 158.770,96€.

Επειδή, ο φόρος βεβαιώθηκε σε δώδεκα (12) διμηνιαίες δόσεις των 13.230,91 € η καθεμιά πλην της τελευταίας που διαμορφώθηκε σε 13.230,95 €, εκ των οποίων η πρώτη δόση λήγει στις 31.10.2022 και η τελευταία δόση στις 30.08.2024. Ειδικότερα, η ημερομηνία πρώτης δόσης διαμορφώθηκε ως άνωθεν σε εκτέλεση των διατάξεων των άρθρων 6§1, 62§1 περ. α' και 63§2 περ. β' του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 22§ 1 περ. α' και το άρθρο 41§1 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι ο φόρος βεβαιώθηκε από την ημερομηνία που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί συνεπεία εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω και σύμφωνα με τις σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις, στο ποσό της κάθε δόσης έχουν προστεθεί τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής από την ημερομηνία λήξης αυτής μέχρι σήμερα, δεδομένου ότι οι οφειλόμενες δόσεις δεν έχουν εξοφληθεί.

Επειδή, επιπλέον, επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€ με ημερομηνία καταβολής την 30-09-2024, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) καθώς η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε στις 29-07-2024, ενώ ο κληρονομούμενος απεβίωσε στις 31-12-2020 και η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής είχε λήξει στις 08-09-2022, ήτοι εννέα μήνες από τη δημοσίευση της διαθήκης του.

Επειδή, από όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ορθώς και νομίμως επέβαλε τους αμφισβητούμενους από την προσφεύγουσα τόκους εκπρόθεσμης καταβολής και το ως άνω πρόστιμο, σε εκτέλεση των οριζόμενων στις προαναφερθείσες νομοθετικές διατάξεις.

Επειδή, δεν υφίσταται στον Ν. 2961/2001 διάταξη που να επιτρέπει στον φορολογούμενο εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς χωρίς συνέπειες καταλογισμού τόκων και προστίμων.

Επειδή, στο μεσοδιάστημα μεταξύ της δημοσίευσης της διαθήκης και της κήρυξής της κύριας, δεν υφίσταται ουδεμία επιδικία για την αναγνώριση του κληρονομικού δικαιώματος του κληρονόμου που αναφέρεται στην ήδη δημοσιευθείσα διαθήκη, ο οποίος έχει, από το χρονικό σημείο της δημοσίευσης, τη φορολογική υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως από την κήρυξή της ως κύριας, η διαθήκη, μετά το θάνατο του διαθέτη, δημοσιεύεται από το αρμόδιο δικαστήριο για να καταστεί γνωστό το περιεχόμενό της, χωρίς, μάλιστα, η δημοσίευση αυτή να αποτελεί προϋπόθεση για να παραχθούν οι έννομες συνέπειες της διαθήκης, οι οποίες επέρχονται ήδη

από το θάνατο του διαθέτη και χωρίς τη δημοσίευση, και μόνον κατ' εξαίρεση συνδέεται με συγκεκριμένες έννομες συνέπειες, όπως με την έναρξη της προθεσμίας αποποίησης και της προθεσμίας παραγραφής των αγωγών για την ακύρωση της διαθήκης (ΑΚ 1847 § 1 εδ. β', 1788 κ.ο.κ., βλ. Φίλιο άπ. 17.Α.III). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν επιδικίας στην οποία τελούσε το κληρονομικό της δικαίωμα μέχρι την κήρυξη ως κυρίων των εν λόγω διαθηκών, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 7 περ. γ' του Ν. 2961/2001 πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αδυναμία της να εξοφλήσει τον φόρο κληρονομιάς που θα προέκυπτε μετά την υποβολή της δήλωσης από τους ίδιους πόρους, συνετέλεσε στην εκ μέρους της καθυστέρηση να υποβάλλει δήλωση διότι για να έχει πρόσβαση στον τραπεζικό λογαριασμό του αποβιώσαντος ώστε να εξοφληθεί ο φόρος απαιτούνταν η προσκόμιση Διάταξης κληρονομητηρίου και πιστοποιητικού μη ανάκλησής του, τα οποία εκδόθηκαν στις 29-03-2024 και 26-06-2024 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του Ν. 2961/2001 δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να συναχθεί ότι η έλλειψη φοροδοτικής ικανότητας συνιστά λόγο παράτασης της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα ζητά να ισχύσει στην περίπτωση της το ευεργέτημα της έκπτωσης του 5% του οφειλόμενου φόρου βάσει των διατάξεων του άρθρου 82§2 του Ν. 2961/2001, διότι ο φόρος θα εξοφληθεί εφάπαξ με την παρακράτησή του από το κληρονομηθέν υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού με εντολή από την Α.Α.Δ.Ε. στο πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 που θα της χορηγηθεί.

Επειδή, προϋπόθεση χορήγησης της εν λόγω έκπτωσης αποτελεί, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, η εξόφληση του συνόλου του ποσού του φόρου κληρονομιάς πριν την παρέλευση της προθεσμίας καταβολής της πρώτης διμηνιαίας δόσης, η οποία, όμως, στην υπό κρίση περίπτωση έχει ήδη καταστεί ληξιπρόθεσμη, δεδομένου ότι η ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής ήταν η 31-10-2022. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 30-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ ως εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 31-12-2020, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** α) της με αριθμό Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής (αριθ. φακέλου και αριθ. δήλωσης, αριθ. καταχώρισης), β) του

προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 53 του Ν. 5104/2024.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος φορολογίας 2020

Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (υπ' αρ.)	158.770,96€
Πρόστιμο του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ):	100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.