



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 11.12.2024
αριθμός απόφασης 3360

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου ως εκ διαθήκης κληρονόμος του, κατά της από Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Κ. Αττικής (αριθ. δήλωσης, αριθ. καταχώρησης), με χρονολογία φορολογίας την και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ως προς το μέρος που αφορά τον καταλογισμό προσαυξήσεων και η επιστροφή αυτών.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Κ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 από Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Κ. Αττικής (αριθ. φακέλου Θ), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης κληρονόμου, **κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 185.910,19 ευρώ**, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010. Επιπλέον, κατά την καταβολή υπολογίστηκαν **τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 21.714,31 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ, οι οποίοι υπολογίστηκαν για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα λήξης της νόμιμης προθεσμίας κατά την οποία θα είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη αρχική δήλωση, ήτοι **συνολικό ποσό πληρωμής 207.624,50 ευρώ (Α.Τ.Β.)**.

Ειδικότερα, η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από την προσφεύγουσα μέσω της ψηφιακής εφαρμογής MyProperty της με αριθ. καταχώρησης (αριθ. φακέλου Θ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να δηλώσει τα κληρονομαϊκά περιουσιακά στοιχεία που κατέλειπε σε αυτήν ο ο οποίος απεβίωσε στις Ο αποβιώσας με την απόιδιόγραφη διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε νόμιμα δυνάμει του υπ' αριθ.Πρακτικού Δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατά τη συνεδρίασή του τηνκαι κηρύχθηκε κύρια δυνάμει της αριθ. Πράξης του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατά τη συνεδρίασή του την, εγκατέστησε κληρονόμο της κινητής του περιουσίας (καταθέσεις) ύψους 552.525,49 ευρώ την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ολική ακύρωση των προσαυξήσεων καθώς και την επιστροφή αυτών διότι η ίδια βρισκόταν στην νόμιμη δικαστική διαδικασία έκδοσης του κληρονομητηρίου, η οποία είναι και χρονοβόρα και περίπλοκη στις περιπτώσεις ιδιόχειρης διαθήκης, όπου ο νόμος πλέον απαιτεί ειδική γραφολογική εξέταση, χωρίς το οποίο δεν θα μπορούσε να της αποδοθεί το περιεχόμενο της διαθήκης (μετρητά σε τραπεζικούς λογαριασμούς) και δεδομένου ότι δεν θα μπορούσε να εξοφλήσει το ποσό του φόρου κληρονομιάς που προέκυψε χωρίς παρακράτηση του ποσού από την τράπεζα, ως εκ τούτου ακολούθησε τις οδηγίες των δικηγόρων της και έκανε την δήλωση κληρονομιάς αμέσως με τη δημοσίευση της διαθήκης. Επιπρόσθετα από την στιγμή που η εξόφληση του φόρου έγινε εφάπαξ ζητάει να ελεγχθεί αν δικαιούται την έκπτωση του 5% που αναφέρεται στην πράξη του διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

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.».

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α) η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσής τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. ...».

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ίδιου νόμου:

«Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής 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, σύμφωνα 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 καθένας 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, σύμφωνα με το 82 του ανωτέρω νόμου:

«Καταβολή φόρου κτήσεων αιτία θανάτου

1.0 φόρος που βεβαιώνεται ύστερα από δήλωση του υπόχρεου, ύστερα από πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5) ή ύστερα από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, 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. Αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του φόρου, ο αριθμός των δόσεων, που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια, διπλασιάζεται.

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."

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. Εφόσον στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου δεν διασφαλίζεται από τα κληρονομιαία αντικείμενα που απομένουν στην κατοχή του κληρονόμου ή κληροδόχου η πληρωμή του υπόλοιπου φόρου της κληρονομικής του μερίδας και δεν παρέχεται εμπράγματη ασφάλεια ή εγγυητική επιστολή μιας από τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα τράπεζες, ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί στη μερίδα του κληρονόμου ή κληροδόχου καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση του πιστοποιητικού των άρθρων 105 και 112. 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.

5. Η ευχέρεια καταβολής του φόρου σε δόσεις κατά την παράγραφο 1 παρέχεται μόνο αν το ακίνητο, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, βρίσκεται στην κυριότητα του οφειλέτη κληρονόμου. Προκειμένου αυτό να μεταβιβασθεί ή βαρυνθεί με εμπράγματα δικαιώματα, ολόκληρος ο φόρος που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτό καθίσταται απαιτητός και καταβάλλεται πριν από τη

χορήγηση πιστοποιητικού, για το οποίο ορίζει το άρθρο 112. Μπορεί όμως το πιστοποιητικό αυτό να χορηγηθεί και πριν από την ολοσχερή καταβολή του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί, με τη ρητή εντολή ο φόρος να παρακρατηθεί από το συμβολαιογράφο και να αποδοθεί από αυτόν στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, το αργότερο μέσα σε τρεις (3) ημέρες από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου. Η πίστωση του καταβαλλόμενου αυτού φόρου θα γίνεται σε εξόφληση των πρώτων δόσεων από τις ανεξόφλητες, κατά την καταβολή, είτε αυτές είναι ληξιπρόθεσμες είτε όχι, χωρίς να γίνεται επιμερισμός του φόρου αυτού σε όλες τις δόσεις του ποσού που έχει βεβαιωθεί. Προκειμένου για απόδοση καταθέσεων της παραγράφου 3, η παρακράτηση και η απόδοση κατά τα πιο πάνω μπορεί να γίνει με επιμέλεια των προσώπων αυτών μέχρι την επόμενη της απόδοσης των καταθέσεων.

6. Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης επιτρέπεται η εξόφληση του συνόλου ή μέρους οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς από οφειλέτη που βρίσκεται σε αδυναμία να τον καταβάλει με μετρητά, μετά από αίτησή του, με μεταβίβαση στο Ελληνικό Δημόσιο της πλήρους κυριότητας ολοκλήρου αξιόλογου κληρονομιαίου ή άλλου ακινήτου, το οποίο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλης και δεν βαρύνεται με οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, αγωγή ή άλλο βάρος. Σε καμία περίπτωση δεν αποδίδεται στον οφειλέτη η τυχόν διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που προσφέρεται και του φόρου κληρονομιάς που οφείλεται. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται η διαδικασία εξόφλησης του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

7. Στην περίπτωση επιβολής φόρου κληρονομιάς, κληροδοσίας και δωρεάς με αντικείμενο εικαστικά ή άλλα έργα τέχνης, ο φόρος που αναλογεί μπορεί να καταβάλλεται σε είδος με παραχώρηση εικαστικών ή άλλων έργων τέχνης ίσης αξίας που περιέρχονται στο Υπουργείο Πολιτισμού, μετά από πρόταση ειδικής εκτιμητικής επιτροπής που συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού. Με κοινή επίσης απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται οι λεπτομέρειες της διαδικασίας εφαρμογής των παραπάνω εδαφίων.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης στην υπό κρίση περίπτωση 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 εννέα (9) 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, γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7.....

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 Τυχερά 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 22 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι:

«Καταβολή φόρου

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 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 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. ...».

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 1198598 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο κληρονομούμενοςμε ΑΦΜαπεβίωσε την στη και σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου η προσφεύγουσα τυγχάνει μοναδική κληρονόμος εκ διαθήκης. **Η εν λόγω διαθήκη δημοσιεύτηκε νόμιμα την** δυνάμει του υπ' αριθ.Πρακτικού Δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατά τη συνεδρίασή του της και κηρύχθηκε κύρια δυνάμει της αριθ. Πράξης του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατά τη συνεδρίασή του της, ως εκ τούτου η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εντός προθεσμίας εννέα (9) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης, ήτοι έως την Κατόπιν των ανωτέρω η με αριθμό καταχώρησης (αριθ. φακέλου) και με αριθμό κρινόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εκπρόθεσμα μέσω της ψηφιακής εφαρμογής MyProperty στις 16.05.2024. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία 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 μέσω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι βρισκόταν στην νόμιμη δικαστική διαδικασία έκδοσης του κληρονομητηρίου, η οποία είναι και χρονοβόρα και περίπλοκη στις περιπτώσεις ιδιόχειρης διαθήκης, όπου ο νόμος πλέον απαιτεί ειδική γραφολογική εξέταση, χωρίς το οποίο δεν θα μπορούσε να της αποδοθεί το περιεχόμενο της διαθήκης (μετρητά σε τραπεζικούς λογαριασμούς) και δεδομένου ότι δεν θα μπορούσε να πληρώσει το ποσό του φόρου κληρονομιάς που προέκυψε χωρίς παρακράτηση του ποσού από την τράπεζα, ως εκ τούτου ακολούθησε τις οδηγίες των δικηγόρων της και έκανε την δήλωση κληρονομιάς αμέσως με τη δημοσίευση της διαθήκης. Επιπρόσθετα ισχυρίζεται ότι από την στιγμή που η εξόφληση του φόρου έγινε εφάπαξ θα ήθελε να ελεγχθεί αν δικαιούται την έκπτωση του 5% που αναφέρεται στην πράξη του διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα, λεκτέα τα εξής:

- Εκ των προσκομισθένων στοιχείων συνάγεται ότι ουδεμία επιδικία υφίσταται προκειμένου για την αναγνώριση του κληρονομικού δικαιώματος της κληρονόμου που αναφέρεται στην ήδη δημοσιευθείσα διαθήκη, η οποία έχει, από το χρονικό σημείο της δημοσίευσης, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί δήθεν επιδικίας στην οποία τελούσε το κληρονομικό της δικαίωμα μέχρι την κήρυξη ως κύριας της εν λόγω διαθήκης και την έκδοση του κληρονομητηρίου, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 7 του ν.2961/2001 περί αναβολής φορολογικής υποχρέωσης τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Επιπρόσθετα, η επικαλούμενη εκ μέρους της προσφεύγουσας αδυναμία εξόφλησης του φόρου κληρονομιάς που θα πρόκυπτε μετά την υποβολή της δήλωσης με ίδιους πόρους, συντέλεσε στην εκ μέρους της καθυστέρηση υποβολής δήλωσης διότι για να έχει πρόσβαση στον τραπεζικό λογαριασμό του αποβιώσαντος ώστε να εξοφληθεί ο φόρος απαιτούνταν προσκόμιση κληρονομητηρίου (το οποίο εκδόθηκε την), δεν συνιστά λόγο παράτασης της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.
- Όσον αφορά την χορήγηση έκπτωσης σε ποσοστό 5% στην περίπτωση της εφάπαξ καταβολής του φόρου, σημειώνεται ότι 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 οποίας, όμως, στην υπό κρίση περίπτωση έχει ήδη καταστεί ληξιπρόθεσμη, δεδομένου ότι η ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής ήταν η 29.04.2024, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται αποδεκτός.

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 κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η Φορολογική Αρχή προέβη στην εκκαθάριση της με αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κατοίκου ως εκ διαθήκης κληρονόμος του, και την επικύρωση της από Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Κ. Αττικής (αριθ. δήλωσης, αριθ. καταχώρησης), με χρονολογία φορολογίας την

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει εκκαθάρισης της με αριθ. εκπροθέσμως υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς:
(Ως η Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Κ. Αττικής):

Κύριος φόρος κληρονομιάς	185.910,19 €
Σύνολο αναλογούντος φόρου κληρονομιάς	185.910,19 €

Σημείωση: επί του οφειλόμενου φόρου κατά την καταβολή υπολογίζονται τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

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.