



Αθήνα, 13.2.2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 324

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (1D .....) ενδικοφανή προσφυγή των: α) ..... του ..... με ΑΦΜ ..... κατοίκου ....., β) ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ..... αρ. .... και γ) ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου Αθήνας, οδός ..... αρ. ...., κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕ.ΦΟ.Κ.) Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

α) Της με αριθ. .... /12.09.2024 (αριθ. φακ. ....) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας,

β) Της με αριθ. .... /12.09.2024 (αριθ. φακ. ....) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος του δεύτερου προσφεύγοντος και

γ) Της με αριθ. ....../12.09.2024 (αριθ. φακ. .......) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος του τρίτου προσφεύγοντος

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕ.ΦΟ.Κ.) Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ....., με ΑΦΜ ....., β) ....., με ΑΦΜ ....., και γ) ....., 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:

Α) Με τη με αριθ. ....../12.09.2024 (αριθ. φακ. .......) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, καταλογίσθηκε σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 8.648,99 €.

Β) Με τη με αριθ. ....../12.09.2024 (αριθ. φακ. .......) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, καταλογίσθηκε σε βάρος του δεύτερου προσφεύγοντος ....., με ΑΦΜ ..... φόρος κληρονομιάς ποσού 25.685,24 €.

Γ) Με τη με αριθ. ....../12.09.2024 (αριθ. φακ. .......) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, καταλογίσθηκε σε βάρος του τρίτου προσφεύγοντος ....., με ΑΦΜ ....., φόρος κληρονομιάς ποσού 25.685,24 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής από τους προσφεύγοντες των με αριθμό ...../2023, ...../2023 και ...../2023 αρχικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, λόγω της ιδιότητάς τους ως εκ διαθήκης κληρονόμων της ..... με ΑΦΜ ....., η οποία απεβίωσε την 12.11.2021.

Επειδή οι ως άνω δηλώσεις υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας εννέα (9) μηνών από τη δημοσίευση της διαθήκης, οι προσφεύγοντες απώλεσαν το δικαίωμα της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.2 του ν. 2961/2001 έκπτωσης 5% που χορηγείται σε περιπτώσεις εφάπαξ καταβολής, εφόσον η εξόφληση γίνει πριν την παρέλευση προθεσμίας εμπρόθεσμης καταβολής της 1<sup>ης</sup> διμηνιαίας δόσης, η οποία όμως στην προκειμένη περίπτωση είχε καταστεί ληξιπρόθεσμη, δεδομένου ότι η ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής αυτής ήταν η 30.01.2023.

Τα ποσά που προέκυψαν βεβαιώθηκαν σε δώδεκα (12) δόσεις και στο ποσό κάθε δόσης προστέθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 52ξ1 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024), τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί ο φόρος μέχρι σήμερα, και για όσο ποσό παραμένει ανεξόφλητο. Περαιτέρω, επεβλήθη σε βάρος καθενός των προσφευγόντων πρόστιμο ύψους 100,00 €, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. — Ν. 5104/2024)

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά το μέρος που με αυτές ορίστηκε ως καταληκτική ημερομηνία καταβολής της πρώτης διμηνιαίας δόσης η 30η.01.2023 και την

αναπομπή της υπόθεσης στην Υπηρεσία που τις εξέδωσε, προκειμένου να οριστεί νέα καταληκτική ημερομηνία εξόφλησης της πρώτης δόσης, ώστε να δυνηθούν να καταβάλουν το σύνολο του φόρου εφάπαξ και εμπροθέσμως και να επωφεληθούν της προβλεπόμενης στο άρθρο 82§2 Ν. 2961/2001 έκπτωσης ποσοστού 5% προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η Υπηρεσία που τις εξέδωσε έσφαλε κατά την εκκαθάριση και βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς και κατά παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, προσδιόρισε την καταληκτική ημερομηνία της πρώτης δόσης του οφειλόμενου φόρου στις 30.01.2023 στερώντας έτσι στους προσφεύγοντες το δικαίωμα να τύχουν της προβλεπόμενης έκπτωσης κατά την εφάπαξ εξόφληση του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 82§2 Ν. 2961/2001.
- Ισχυρίζονται, επικαλούμενοι τα άρθρα 81 και 82 Ν. 2961/2001, ότι δε δύναται να θεωρηθεί πως η στέρηση της δυνατότητας έκπτωσης φόρου αποτελεί συνέπεια της εκπρόθεσμης εκ μέρους τους υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, διότι μόνη (και πάντως επαρκής) συνέπεια της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης αποτελεί η κατά το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 κατά τον κρίσιμο χρόνο και ήδη ν. 5104/2024) επιβολή προστίμου ύψους 100,00 €, το οποίο ήδη τους επιβλήθηκε, ενώ η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης έλαβε χώρα από υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής ενάμιση χρόνο μετά την υποβολή της .
- Δε δύναται να θεωρηθεί ότι, στην περίπτωση τους, το σφάλμα της Διοίκησης κατά την εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς επιβλόηκε κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου και, άρα, προβάλλεται απαραδέκτως με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθόσον πρόκειται για σφάλμα που συνδέεται άρρηκτα με τον προσδιορισμό του φόρου αυτού καθαυτού, αφού η εφάπαξ πληρωμή του ποσού του οφειλόμενου φόρου συνεπάγεται μείωση αυτού κατά ποσοστό 5%. Εξάλλου, δεν έχει εκκινήσει τυχόν αναγκαστική εκτέλεση με την κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης, προκειμένου να δύναται να προβληθεί ο ισχυρισμός τους αυτός στο πλαίσιο άσκησης ανακοπής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου

**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**, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν.2961/2001.

**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

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.

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**, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τη βεβαίωση και καταβολή του φόρου προβλέπονται τα κάτωθι.

#### Άρθρο 81

1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, [... ..]

5. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. [...]Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης

προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

## **Άρθρο 82**

**Καταβολή φόρου κήσεων 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**, περαιτέρω 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)

«Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α` 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 & 22 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

**Άρθρο 70**

**Μεταβατικές διατάξεις**

.....

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) προβλέπονται τα ακόλουθα:

«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.

.....  
**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) 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.....

**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. .

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

**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** με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

“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**, 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 δέκατου 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.**

A) 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι προσφεύγοντες είναι εκ διαθήκης κληρονόμοι της ..... (ΑΦΜ .....), η οποία απεβίωσε την 12.11.2021 στην ....., σύμφωνα με το ευρισκόμενο στον τηρούμενο στην Υπηρεσία υπ' αρ. Θ ...../2021 φάκελο, υπ' αρ. πρωτ. ....../16.11.2021 Απόσπασμα Ληξιαρχικής Πράξης Θανάτου του Ληξιαρχείου Δ.Ε. .... Σύμφωνα με το, ομοίως ευρισκόμενο στον τηρούμενο στην Υπηρεσία υπ' αρ. Θ — ...../2021 φάκελο, υπ' αρ. ....../01-03-2022 Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου ....., η **ιδιόγραφη διαθήκη** της ως άνω κληρονομούμενης, στην οποία οι προσφεύγοντες ορίζονται ως κληρονόμοι, **δημοσιεύθηκε στις 01.03.2022.**

Ως εκ τούτου, οι προσφεύγοντες, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 6§1, 62§1 περ. α' και 63§2 περ. β' Ν. 2961/2001, είχαν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φόρου κληρονομιάς εντός προθεσμίας εννέα (9) μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης. Δεδομένου, δε, ότι η διαθήκη δημοσιεύθηκε στις 01.03.2022, η ως άνω προθεσμία εμπρόθεσμης εκ μέρους της υποβολής δήλωσης εκτεινόταν έως και τις 01.12.2022.

Τέτοια δήλωση δεν υπεβλήθη έως την ανωτέρω ημερομηνία, παρά στις 06.04.2023, οπότε και υπεβλήθη από την πρώτη προσφεύγουσα μέσω της ψηφιακής εφαρμογής Τα Αιτήματά

μου η, εκπρόθεσμη σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65§ 1 Ν. 2961/2001, με Κωδικό Αιτήματος ....., δήλωση φόρου κληρονομιάς, με Υπηρεσία Υποβολής Αιτήματος τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών δεν προέβη σε εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης μέχρι την κατάργησή της και, ως εκ τούτου, λόγω διαδοχής αρμοδιότητας, η εκκαθάριση της δήλωσης διενεργήθηκε από την αρμόδια πλέον Υπηρεσία ΚΕ.ΦΟ.Κ., η οποία εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις. Κατόπιν της παραπάνω εκκαθάρισης, προσδιορίστηκε για την πρώτη προσφεύγουσα, οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς σε 8.648,99 € και για τους δεύτερο και τρίτο προσφεύγοντες, οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς σε 25.685,24 € για έκαστο αυτών.

Η βεβαίωση των παραπάνω οφειλόμενων φόρων κληρονομιάς έγινε εντός του χρονικού πλαισίου που θέτει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 81 Ν. 2961/2001 (ήτοι εντός της τριετίας από την απόκτηση του τίτλου βεβαίωσης), κατ' εφαρμογή της διάταξης του ά. 82 § 1 Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 6§1, 62§1περ. α' και 63§2 περ. β' Ν. 2961/2001. Συγκεκριμένα, για την πρώτη προσφεύγουσα ο φόρος βεβαιώθηκε σε δώδεκα (12) διμηνιαίες δόσεις των 720,75 € η καθεμιά πλην της τελευταίας που διαμορφώθηκε σε 720,74 €, εκ των οποίων η πρώτη δόση λήγει στις 30.01.2023 και η τελευταία δόση στις 29.11.2024. Για καθέναν εκ των δεύτερο και τρίτο προσφευγόντων, ο φόρος βεβαιώθηκε ομοίως σε δώδεκα (12) διμηνιαίες δόσεις των 2.140,44 € η καθεμιά πλην της τελευταίας που διαμορφώθηκε σε 2.140,40 €, εκ των οποίων η πρώτη δόση λήγει στις 30.01.2023 και η τελευταία δόση στις 29.11.2024.

Η ημερομηνία πρώτης δόσης διαμορφώθηκε ως άνωθεν σε εκτέλεση των διατάξεων των άρθρων 6§1, 62§1περ. α' και 63§2 περ. β' Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τα ά. 22 §1 περ. α'. 41 §1 και 52§1 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024), ήτοι ο φόρος βεβαιώθηκε από την ημερομηνία που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί συνεπεία εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 52§1 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024), στο ποσό της κάθε δόσης έχουν προστεθεί τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί ο φόρος μέχρι σήμερα, και για όσο ποσό παραμένει ανεξόφλητο. Περαιτέρω, επεβλήθη σε βάρος καθενός των προσφευγόντων πρόστιμο ύψους 100,00 €, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. – Ν. 5104/2024).

**Επειδή** όσον αφορά στη χορήγηση έκπτωσης σε ποσοστό 5% στην περίπτωση της εφάπαξ καταβολής του φόρου, σημειώνεται ότι προϋπόθεση χορήγησης της εν λόγω έκπτωσης αποτελεί, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες 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 30<sup>η</sup>.01.2023, κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων δεν γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή** ακόμη και αν η εν λόγω δήλωση φόρου κληρονομιάς εκκαθαριζόταν από τη Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εντός της τρίμηνης προθεσμίας που θέτει το εδ. α' της παρ. 5 του άρθρου 81 Ν. 2961/2001, και πάλι θα εφαρμόζονταν οι προαναφερθείσες διατάξεις του τότε ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 και ιδίως το άρθρο 53§1 αυτού), οπότε η πρώτη δόση του φόρου που θα βεβαιωνόταν θα έληγε και πάλι στις 30.01.2023. Ήτοι, ακόμη και σε αυτή την περίπτωση οι προσφεύγοντες δε θα μπορούσαν να επωφεληθούν της

προβλεπόμενης στην παρ. 2 του άρθρου 82 του Ν. 2961/2001 έκπτωσης ποσοστού 5%, λόγω βεβαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**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** ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι μόνη και επαρκής συνέπεια της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης αποτελεί η επιβολή προστίμου ύψους 100,00 €, και όχι η στέρηση της δυνατότητας έκπτωσης του φόρου, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, λόγω της ρητής περί του αντιθέτου πρόβλεψης των διατάξεων των άρθρων 22§1 α', 41§1 και ιδίως 52§1 Ν. 5104/2024 και των αντίστοιχων άρθρων 18§1 α', 41 ξ§1 και ιδίως 53§1 Ν.4987/2022 (Κώδικες Φορολογικής Διαδικασίας που ισχύουν από 04.11.2022 έως και σήμερα) καθώς και της διευκρινιστικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1119/22.06.2018.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η Φορολογική Αρχή προέβη στην εκκαθάριση των με αριθ. ....../2023, ....../2023 και ....../2023 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς ως εκπροθέσμως υποβληθεισών 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 υποβολής **17.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ....., με ΑΦΜ ....., β) ....., με ΑΦΜ ....., και γ) ....., με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕ.ΦΟ.Κ.) Αττικής:

α) Της με αριθ. ....../12.09.2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας,

β) Της με αριθ. ....../12.09.2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος του δεύτερου προσφεύγοντος και

γ) Της με αριθ. ....../12.09.2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, εκδοθείσας σε βάρος του τρίτου προσφεύγοντος

**Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

1) Ως προς την πρώτη προσφεύγουσα ....., με ΑΦΜ ....., ως η υπ' αριθμ. ....../12.09.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς: Ποσό φόρου 8.648,99 €.

2) Ως προς τον δεύτερο προσφεύγοντα ....., με ΑΦΜ ....., ως η υπ' αριθμ. ....../12.09.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς : ποσό φόρου 25.685,24 €.

3) Ως προς τον τρίτο προσφεύγοντα ....., με ΑΦΜ ....., ως η υπ' αριθμ. ....../12.09.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς : ποσό φόρου 25.685,24 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στους υπόχρεους.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη του Τμήματος Α2  
Επανεξέτασης**

**ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ**

**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.