



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 8/10/2019

Αριθμός απόφασης 2816

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 13/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ...../2019 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2019 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 38.546,97€ λόγω τελικής αρνήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς να χορηγήσει έκπτωση 5% κατ' άρθρο 82 παρ. 2 ν. 2961/2001.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Την 1/9/2018 απεβίωσε ο τουκαι κατέλειπε εξ' αδιαθέτου κληρονόμους τη σύζυγό του του (ΑΦΜ) και το τέκνο του του (ΑΦΜ).

Οι κληρονόμοι υπέβαλαν στις 18/2/2019 την με αριθμό δήλωση Φόρου Κληρονομιάς, με την οποία δήλωσαν κληρονομιαία ακίνητα και κινητά συνολικής αξίας 636.196,70 εξ' αδιαθέτου, επιμεριζόμενα κατά κληρονομική μερίδα σε 134.417,12 ευρώ για την προσφεύγουσα και σε 357.449,67 ευρώ για το τέκνο Από την εκκαθάριση της αριθμ./2019 δήλωσης δεν προέκυψε φόρος κληρονομιάς για την προσφεύγουσα ο δε αναλογών φόρος για τηνκατεβλήθη.

Στη συνέχεια οι κληρονόμοι υπέβαλαν στις 3/4/2019 την με αριθμό/2019 δήλωση Φόρου Κληρονομιάς με την οποία δήλωσαν ως κληρονομιαία περιουσία 6.271.826 μετοχές της ανωνύμου εταιρείας, αξίας εκάστης 5,15 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 32.299.903,90 ευρώ, επιμεριζόμενη κατά κληρονομική μερίδα σε 8.074.975,97 ευρώ για την προσφεύγουσα και σε 24.224.927,93 ευρώ για το τέκνο

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ. αρ./2019 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατόπιν της παραπάνω δήλωσης και βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 770.939,31 ευρώ, ο οποίος έπρεπε να καταβληθεί εφάπαξ σε τρεις ημέρες από τη βεβαίωση του φόρου.

Η προσβαλλόμενη πράξη/2019 εστάλη με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα με αριθμό συστημένου REGR, πλην όμως επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως αζήτητο (κατά την άποψη της Δ.Ο.Υ) και παραλήφθηκε από την ίδια από τα γραφεία της Υπηρεσίας στις 12/4/2019 όπου και την ίδια ημέρα η προσφεύγουσα εξόφλησε τη βεβαιωμένη οφειλή της ποσού ύψους 770.931,31€, με εφάπαξ καταβολή με παρεχόμενη έκπτωση 38.546,97 ευρώ.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ στην συνέχεια βεβαιώθηκε το ποσό 38.546,97 ευρώ της έκπτωσης που έτυχε η προσφεύγουσα, εκ παραδρομής, λόγω εφάπαξ καταβολής, (αρ. Χ.Κ./2019), το οποίο ομοίως εξόφλησε την 16/4/2019. (η νέα αυτή βεβαίωση έγινε βάσει των διατάξεων του άρθρου 82 παρ 4 σε συνδυασμό με την παρ ε') του άρθρου 23 ν2961/2001 και του άρθρου 15 ν 4223/2013.

{Για την συγκληρονόμο κόρη της προσφεύγουσας εκδόθηκε στις 4/4/2019 η υπ. αρ. πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία εστάλη με συστημένη επιστολή με αριθμό

συστημένου REGR, (πλην όμως επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως αζήτητο και παραλήφθηκε από την προσφεύγουσα ως πληρεξούσια-αντίκλητος της κόρης της, από τα γραφεία της Υπηρεσίας στις 12/4/2019) όπου και την ίδια ημέρα εξοφλήθηκε η βεβαιωμένη οφειλή ποσού 2.422.492,49€ ευρώ με εφάπαξ καταβολή με παρεχόμενη έκπτωση 121.124,64 ευρώ. Στην συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βεβαιώθηκε το ποσό 121.124,64 ευρώ της έκπτωσης που έλαβε εκ παραδρομής η λόγω εφάπαξ καταβολής, (αρ. Χ.Κ. /2019), το οποίο εξόφλησε την 16/4/2019)}.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡ. 2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 82 Ν. 2961/2001 - ΠΟΥΘΕΝΑ ΔΕΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ Η ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΜΙΑ ΔΟΣΗ ΑΝΕΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ - ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΕΩΣ

2.ΤΗΝ ΥΠ. ΑΡ. 559/6-3-2018 ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΗΣ ΔΕΔ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΣΤΕ 1724/1998.

3.Με την ως άνω πράξη ο κ. Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, αντί να βεβαιώσει ευθύς εξαρχής τον εν λόγω φόρο σε 12 διμηνιαίες δόσεις, κατά το άρθρο 82 παρ. 1 του ν. 2961/2001, ως ισχύει στον φόρο κληρονομιάς, κατέστησε, δια της προσβαλλομένης πράξης, αυτόν άμεσα απαιτητό και καταβλητέο εφάπαξ εντός (3) τριών ημερών από την βεβαίωση του, βάσει του άρθρου 15 του Ν 4223/2013. Εξ ετέρου δε, δεν της χορηγήθηκε η δυνατότης έκπτωσης 5% κατ' άρθρο 82 παρ. 2 του ν. 2961/2001, ως ισχύει, εφ' όσον η εξόφληση του φόρου γινόταν εφάπαξ. Σχετική η 559/6-3-2018 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης ως και η υπ' αριθμ. 1724/1998 ΣτΕ).

Ειδικώς δε για τα κινητά πράγματα, προϋπόθεση για να είναι άμεσα απαιτητός ο φόρος κληρονομιάς είναι είτε ο κληρονόμος να ζητήσει την ανάληψη των κληρονομιαίων κινητών που βρίσκονται στα χέρια τρίτων και την έκδοση πιστοποιητικού του άρθρου 105 ν. 2961/2001, είτε, στην περίπτωση που τα κινητά πράγματα δεν είναι στα χέρια τρίτων, η εξόφληση του φόρου να μη διασφαλίζεται από το σύνολο της περιουσίας του. Σε καμία άλλη περίπτωση ο φόρος δεν είναι απαιτητός αμέσως. Και σε αυτές, όμως, τις ανωτέρω περιπτώσεις ο φόρος είναι απαιτητός αμέσως αποκλειστικά και μόνον όταν δεν διασφαλίζεται η καταβολή του από την συνολική περιουσία του κληρονόμου κλπ.

4.Σημειωτέον ότι, κατά την έκδοση της εν λόγω πράξης, δεν είχε ζητηθεί η έκδοση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ν. 2961/2001 (το οποίο και αιτήθηκε μόνο κατόπιν της εξόφλησης του συνόλου (και του αρχικώς δοθέντος ως έκπτωση 5%) της οφειλής της - βλ. σχετικό προσκομιζόμενο πιστοποιητικό) και συνεπώς δεν ετίθετο ζήτημα τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία

να εκφύγουν της κυριότητας της προ της πληρωμής του οφειλόμενου φόρου ώστε, περαιτέρω, να τίθεται εν αμφιβάλω η ικανοποίηση του δικαιώματος του Δημοσίου προς είσπραξη του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς (προς τούτο βλ. και πάλιν την προσκομιζόμενη απόφαση ΔΕΔ Θεσσαλονίκης υπ' αριθμ. 559/6-3-2018). Εκτός, όμως, από το γεγονός ότι δεν είχε αιτηθεί τη λήψη του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ν. 2961/2001, το οποίο αιτήθηκε με την ολοσχερή εξόφληση του φόρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ κατέστησε τον φόρο απαιτητό άμεσα με την προσβαλλόμενη πράξη.

5. Εν προκειμένω, ως προανεφέρθη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, προέβη στην έκδοση της προσβαλλομένης πράξης χωρίς να εξετάσει αν πράγματι διασφαλίζεται από το σύνολο της περιουσίας της, η πληρωμή του φόρου, με συνέπεια η κρίση του αυτή να παρίσταται εντελώς αυθαίρετη. Και τούτο, ενόσω είχε στη διάθεση του και σε άμεση και ακώλυτη πρόσβαση την πλήρη εικόνα της ως φορολογούμενης, το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας της, κατά παράβαση των αρχών του διοικητικού δικαίου και συνταγματικώς κατοχυρωμένων αρχών, ως την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ως και την αρχή της βεβαιότητας του φόρου που πηγάζει από την αρχή της ασφαλείας του δικαίου καθώς και της αναλογικότητας, ενώ αποτελεί και ακραία εκδήλωση φορολογικής αυστηρότητας για κάποιον που καταβάλει εφάπαξ το ποσό του φόρου και μάλιστα τέτοιου ύψους.

Επειδή με τις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 82** του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι «1. Ο 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.

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 με τις **παρ. 3 και 4 του άρθρου 82** του Ν.2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1ε άρθρου 23 Ν.3943/2011 «...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 κληρονομαία 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.»

Επειδή με τις παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2961/2001 «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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1267/6-11-1998 που αφορά τις διατάξεις της παρ 5 του άρθρου 30 του ν 2648/1998 με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 82 του ν.δ 118/1973

«3. Η δυνατότητα καταβολής του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών σε δόσεις, η οποία αποτελεί δικαίωμα του υπόχρεου ευθέως από το νόμο, προϋποθέτει ότι τα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία θα διατηρήσουν, μέχρι αποπληρωμής του φόρου, την ιδιότητά τους αυτή και δεν θα εκφύγουν της κυριότητας του κληρονόμου - κληροδόχου. Όταν, όμως, τα κληρονομαία αντικείμενα είναι κινητές αξίες (μετοχές, ομολογίες κ.λπ.) ή άλλα κινητά γενικά πράγματα και αυτά έχουν κατατεθεί σε Τράπεζες ή σε οποιοδήποτε άλλο Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία τους καταβάλλεται πριν από την ανάληψή τους και τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Ν.Δ.118/1973.

4. Είναι, όμως, ενδεχόμενο τα κληρονομαία στοιχεία που απομένουν μετά την ανάληψη (κατά την προηγούμενη παράγραφο) να μην διασφαλίζουν την πληρωμή του απομένοντος υπολοίπου του φόρου της κληρονομικής τους μερίδας. Στην περίπτωση αυτή και με την προϋπόθεση ότι ο υπόχρεος κληρονόμος δεν θα διασφαλίσει το Δημόσιο με την παροχή εμπράγματης ασφάλειας ή εγγυητικής επιστολής, αναγνωρισμένης στην Ελλάδα Τράπεζας, καταβάλλεται ολόκληρο το ποσό του φόρου που βαρύνει την κληρονομική του μερίδα και όχι μόνο το ποσό του επιμεριστικού φόρου. Συνεπώς, αν παρασχεθεί η κατά νόμο ασφάλεια για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου, επιτρέπεται η ανάληψη με μόνη την καταβολή του επιμεριστικού αναλογούντος φόρου. Επισημαίνεται ότι η παροχή ασφάλειας, από μόνη της και χωρίς την

καταβολή του επιμεριστικά αναλογούντος φόρου, δεν νομιμοποιεί την ανάληψη ή τη μεταβίβαση των κληρονομιαίων αντικειμένων. Σε κάθε άλλη περίπτωση (πλην την ανάληψη κινητών κ.λπ.) που οφείλεται φόρος, ο οποίος αναλογεί στην αξία των κληρονομιαίων μετρητών και γενικά κινητών πραγμάτων, προκειμένου να καταβληθεί ο φόρος σε δόσεις και εφόσον δεν διασφαλίζεται, κατά την κρίση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, η πληρωμή του φόρου από την υπόλοιπη κληρονομιαία περιουσία που απομένει στην κυριότητα του κληρονόμου, η ασφάλεια παρέχεται με την υποβολή της δήλωσης. Αν αυτό δεν συμβεί, ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί πρέπει να καταβληθεί εφάπαξ και στη φορολογική δήλωση γίνεται σχετική μνεία για την καταβολή του και τη μη παροχή ασφάλειας.

5. Η ιδιαιτερότητα της φορολογίας κληρονομιών, σε συνάρτηση με την αδυναμία του υπόχρεου, λόγω του μεγέθους του οφειλόμενου φόρου, να τον καταβάλει εφάπαξ, οδήγησε στην ανάγκη να θεσπιστεί η δυνατότητα καταβολής του φόρου σε δόσεις. Η ευχέρεια αυτή καταβολής του φόρου σε δόσεις, κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου, παρέχεται με την αναγκαία προϋπόθεση ότι τα κληρονομιαία ακίνητα θα εξακολουθήσουν να παραμένουν, ως εγγύηση για το Δημόσιο, στην κυριότητα του υπόχρεου κληρονόμου - κληροδόχου. Προκειμένου αυτό να μεταβιβασθεί ή βαρυνθεί με εμπράγματα δικαιώματα, καθίσταται απαιτητό ολόκληρο το ποσό του φόρου, που επιμεριστικά αναλογεί σ' αυτό και καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση του πιστοποιητικού, για το οποίο ορίζει το άρθρο 112 του Ν.Δ.118/1973. Κατ' εξαίρεση, για διευκόλυνση των φορολογούμενων και γενικότερα των συναλλαγών, στις περιπτώσεις που, λόγω μεταβίβασης κληρονομιαίων ακινήτων, γίνεται απαιτητός ο φόρος που επιμεριστικά αναλογεί στην αξία αυτών, που είτε είναι εκείνη που δηλώθηκε, είτε η οριστική και ο υπόχρεος αδυνατεί να τον καταβάλει, παρέχεται η δυνατότητα της χορήγησης του πιστοποιητικού και πριν την καταβολή του φόρου, με τη ρητή εντολή ο φόρος να παρακρατηθεί από το συμβολαιογράφο, κατά τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου και ν' αποδοθεί απ' αυτόν στη ΔΟΥ, το αργότερο μέσα σε τρεις ημέρες από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου. Προκειμένου για απόδοση καταθέσεων της παρ. 3 του άρθρου αυτού, η παρακράτηση και η απόδοση του φόρου μπορεί να γίνει με επιμέλεια των προσώπων αυτών, μέχρι την επομένη της απόδοσης των καταθέσεων. Η πίστωση του καταβαλλομένου 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις δε του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 4223/2013 ορίστηκε ότι «Οι φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων και οι φόροι που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 37 του ν. 3842/2010, του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3634/2008, του τελευταίου εδαφίου της

παρ. 4 του άρθρου 17 του ν. 3091/2002 και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 2459/19971, **για τους οποίους προβλέπεται άμεση καταβολή** σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις, **καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριών εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης ή την έκδοση την πράξης άμεσου ή διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.** Η καταβολή του φόρου αποδεικνύεται από αποδεικτικό καταβολής που εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Ο τύπος και το περιεχόμενο του αποδεικτικού καταβολής καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1048/2008 Σε περίπτωση εφάπαξ εξόφλησης του φόρου που είναι βεβαιωμένος σε δόσεις μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται έκπτωση 5% εφόσον πρόκειται για φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης ή μετά από οριστική πράξη καθώς και μετά από συμβιβασμό μέσα στην προθεσμία του 1/5. **Αν ο φόρος είναι καταβλητέος εκ του νόμου εφάπαξ** (π.χ. όταν είναι μικρότερος των 500€, όταν οφείλεται λόγω άρσης της απαλλαγής α' κατοικίας προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή σε άλλο ακίνητο ή όταν δεν παρέχεται εμπράγματη ασφάλεια κατά την παρ 4 του άρθρου 82 του ν 2961/2001) τότε, **δεν παρέχεται η έκπτωση 5%.** Αντίθετα η έκπτωση παρέχεται, αν ο φόρος είναι καταβλητέος σε δόσεις αλλά εξοφλείται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης, π.χ. ο κληρονόμος καταβάλει τον επιμεριστικό φόρο για ένα ακίνητο, προκειμένου να του χορηγηθεί πιστοποιητικό του άρθρου 105 του ν 2961/2001 και μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης εξοφλεί και όλο τον υπόλοιπο φόρο που βεβαιώθηκε για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, στην περίπτωση αυτή η έκπτωση θα χορηγηθεί για όλο το βεβαιωθέν ποσό.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση η υπ. αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε στις 3/4/2019 και στην συνέχεια εκδόθηκε στις 4/4/2019 η υπ. αρ. πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία εστάλη στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή με αριθμό συστημένου REGR, πλην όμως επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως αζήτητο και παραλήφθηκε από την ίδια, από τα γραφεία της Υπηρεσίας στις 12/4/2019, αυθημερόν η προσφεύγουσα εξόφλησε τη βεβαιωμένη οφειλή της ποσού 770.939,31€ με εφάπαξ καταβολή με παρεχόμενη έκπτωση 38.546,97 ευρώ.

Επειδή στην συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ βεβαιώθηκε το ποσό 38.546,97 ευρώ της έκπτωσης που έλαβε **εκ παραδρομής** η προσφεύγουσα λόγω εφάπαξ καταβολής, (αρ. Χ.Κ./2019), το οποίο ομοίως εξόφλησε την 16/4/2019.

Επειδή τα πιστοποιητικά του άρθρου 105 του ν 2961/2001 που εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ φέρουν ημερομηνίες υποβολής 12/4/2019 και 16/4/2019 δηλαδή μετά την εξόφληση των φόρων που προέκυψαν.

Επειδή η προσφεύγουσα και η συγκληρονόμος κόρη της εξόφλησαν τον αναλογούντα φόρο πριν την λήξη της προθεσμίας της πρώτης δόσης και συγκεκριμένα με την επίδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς και επιπρόσθετα εντός των προθεσμιών που ορίζονται από το άρθρο 5 του ν 4173/2014 (πράξη που έχει αποσταλεί με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί εντός 15 εργασίμων ημερών από την ημέρα αποστολής) ήτοι ημέρα αποστολής 9/4/2019.

Επειδή εξοφλήθη το σύνολο της δηλωθείσας περιουσίας με την υποβολή της υπ. αρ./2019 συμπληρωματικής δήλωσης και της υπ. αρ./2019 αρχικής δήλωσης **πριν από την λήξη της προθεσμίας της α΄ δόσης**, συνεπώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των παρ.3 και 4 του άρθρου 82 του ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1 του ν. 4223/2013 και την ΠΟΛ 1048/2008.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή από 13/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2019 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, όσο αφορά την παρεχόμενη έκπτωση 5%..

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .