



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26 -02-2021

Αριθμός Απόφασης: 636

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου , επί της οδού , Τ.Κ. , κατά της αριθμ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου

Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1995, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την με αρ./2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 1995, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος τηςφόρος κληρονομιάς ύψους **13.410,00€**.

Στις **13-05-2013** υποβλήθηκε εμπροθέσμως η υπ' αρ./2013 δήλωση φόρου κληρονομιάς, για την περιουσία που κατέλειπε βάσει της από 20-05-1995 ιδióγραφης διαθήκης ο (**ημερομηνία θανάτου 12/11/1995**) στη σύζυγό του, Η εν λόγω διαθήκη, **είχε δημοσιευθεί στις 15-04-2013. Λόγω δε του** ότι η κληρονόμος είχε αποβιώσει στις 14-09-2009, τη δήλωση φόρου κληρονομιάς υπέβαλε ο κατά νόμο υπόχρεος υιός της,, *“ως μοναδικός πλησιέστερος συγγενής και κληρονόμος”,* όπως ρητά αναφέρεται στο έντυπο της δήλωσης. Σύμφωνα με τη δημοσιευθείσα διαθήκη, *όλη την κινητή του περιουσία και τα προσωπικά του αντικείμενα στη σύζυγό Επίσης της αφήνει το ποσό των 4.600 (τεσσάρων χιλιάδων εξακοσίων) χρυσών λιρών Αγγλίας με την επιθυμία του να ρευστοποιηθούν όσο το δυνατόν αργότερα. Τα χρήματα από τη ρευστοποίηση θα διαχειρίζονται από κοινού η σύζυγος του και ο γιός του.*

Αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της ως άνω δήλωσης, ήταν η βεβαίωση του ποσού των 50.767,00€ στο όνομα της με Αριθμό Χρηματικού Καταλόγου/5-6-2013 και Αριθμό Τριπλοτύπου Βεβαίωσης 3783 και η αποστολή της υπ' αρ./12-06-2013 ατομικής ειδοποίησης χρεών στον

Μετά την αποστολή της εν λόγω ειδοποίησης, ο φορολογούμενος,, κατέθεσε στις 19-07-2013 ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την υπ' αρ. προσφυγή του κατά των:

α) υπ' αρ./5-6-2013 χρηματικού καταλόγου αρ. Γραμμών 1 της Δ.Ο.Υ.

β)/05-06-2013 πράξης βεβαίωσης, με την οποία βεβαιώθηκε ο ως άνω φόρος κληρονομιάς ύψους 50.767,00 €

γ)/12-06-2013 ατομικής ειδοποίησης χρεών, με την οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να καταβάλει το ως άνω ποσό ως κληρονόμος.

Στις 06/04/2017 επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ. Α/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Α' Μονομελές) επί της προσφυγής, η οποία εξετάστηκε ως ανακοπή κατά το μέρος που επιδιωκόταν η ακύρωση της ταμειακής βεβαίωσης και της ατομικής ειδοποίησης και ως προσφυγή κατά το μέρος που επιδιωκόταν η ακύρωση του χρηματικού καταλόγου. Με την απόφαση αυτή **ακυρώθηκε ο υπ' αρ./5-6-2013 χρηματικός κατάλογος - αρ. Γραμμών 1 της Δ.Ο.Υ. και β) ακυρώθηκε η υπ' αρ./5-6-2013 πράξη ταμειακής βεβαίωσης,** λόγω της βεβαίωσης του εν λόγω ποσού εις βάρος ανύπαρκτου προσώπου, ήτοι της

Κατά της εν λόγω απόφασης ασκήθηκε στις 25/04/2017 από το Δημόσιο η υπ' αρ. 5 (αρ. Καταχώρησης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου) έφεση, η οποία απορρίφθηκε από το **Διοικητικό Εφετείο με την υπ' αρ. απόφασή του.**

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε α) στη διαγραφή του βεβαιωθέντος ποσού από το ΑΦΜ της θανούσης και β) στην επαναβεβαίωση του εν λόγω ποσού κατά το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας των εκ διαθήκης κληρονόμων της.

Δεδομένου ότι είχε δημοσιευθεί διαθήκη και είχε υποβληθεί δήλωση φόρου κληρονομιάς, πρώτα της μεταποβιωσάσης και μετέπειτα του προαποβιώσαντος στη βεβαίωση του φόρου της κληρονομιάς της, στα στοιχεία των νόμω συνυπόχρεων, υπεισήλθαν οι εκ διαθήκης κληρονόμοι της.

Πιο συγκεκριμένα, στις **03-01-2013** είχε υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./2013 δήλωση φόρου κληρονομιάς για την κληρονομιά της (ημερομηνία θανάτου 14/09/2009), με την οποία καταλήφθηκε η περιουσία της με διαθήκη **δημοσιευθείσα στις 27-11-2012,** στους : α) β) γ) δ)και ειδικότερα:

Στον γιο της , όλη την κινητή μου περιουσία καθώς και το ποσό των 150.000 ευρώ

Στην εγγονή της τα προσωπικά της αντικείμενα καθώς και το ποσό των 140.000 ευρώ

Στον εγγονό της τα προσωπικά αντικείμενα του συγχωρεμένου συζύγου της καθώς και το ποσό των 120.000 ευρώ.

Στην εγγονή της το ποσό των 120.000 Ευρώ

.... Υπό τον όρο ο γιος της να διαχειρίζεται και να χρησιμοποιεί τα χρήματα που αφήνει στα εγγόνια της κατά την κρίση του και μέχρι να φθάσουν τα εγγόνια της στην ηλικία των 28 ετών».

Η δήλωση εκκαθαρίστηκε και τα ποσά που προέκυψαν καταβλήθηκαν και από τους τέσσερις κληρονόμους πριν από τη λήξη τους.

Κατά συνέπεια, η εν λόγω επαναβεβαίωση έγινε με την έκδοση των υπ' αρ./20 (.....), 183/20 (.....), 182/20 (.....) και 184/2020 (.....) πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, βάσει των οποίων βεβαιώθηκαν εις βάρος των ως άνω φορολογουμένων αντιστοίχως τα ποσά των 14.367,00€, 13.410,00€, 11.495,00€ και 11.495,00€ (14.367,00 + 13.410,00 + 11.495,00 + 11.495,00 = 50.767,00 €).

Κατόπιν κατά των ως άνω πράξεων διοικητικού προσδιορισμού, οι κληρονόμοι κατέθεσαν στη Δ.Ο.Υ. τις με αρ. Κατάθεσης ενδικοφανείς προσφυγές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να ακυρωθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους:

1. Το ποσό των 4.600,00 χρυσών λιρών, το οποίο αποτελούσε το σημαντικότερο περιουσιακό στοιχείο που κληροδότησε ο στην, δεν αποδείχθηκε ότι είχε εκποιηθεί και άρα δε δύναται να εκληφθεί ως δεδομένο ότι περιλαμβάνεται στα χρηματικά ποσά που κληροδότησε η στον γιο και στα εγγόνια της, αλλά δέον να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται στην κινητή περιουσία που άφησε αποκλειστικά στον γιο της.

2. Η απαίτηση του δημοσίου για είσπραξη του φόρου κληρονομιάς για τον έχει υποπέσει σε παραγραφή

3. Η προσβαλλόμενη πράξη και η ταμειακή βεβαίωση του φόρου είναι άκυρη, διότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην ίδια, παρά μόνο αναρτήθηκε ψηφιακά στη σελίδα της προσωποποιημένης πληροφόρησης στο taxisnet.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό;

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα 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, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 6§1 του ανωτέρω νόμου : «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 61§2,4,8 & 9 του ν. 2961/01: «2.Κληρονόμος, βεβαρημένος με κληροδότημα υπό προθεσμία, για το οποίο δεν αναβάλλεται η κτήση του δικαιώματος, αλλά αναστέλλεται η άσκηση αυτού, υποχρεώνεται σε δήλωση του κληροδοτήματος, ενεργώντας για λογαριασμό του κληροδόχου.

4.Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου προς δήλωση περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία μετατίθεται από το νόμο ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, οι κληρονόμοι αυτού έχουν υποχρέωση προς δήλωση για τα περιουσιακά αυτά στοιχεία και για το φόρο κληρονομιάς της αιτία θανάτου κτήσης του αρχικού υπόχρεου.

8.Αν αντικείμενα της κτήσης αιτία θανάτου κρίθηκαν μεταγενέστερα, κατόπιν πληρώσεως της αίρεσης ή δικαστικής απόφασης ή συμβιβασμού, ότι ανήκουν σε άλλον από τον αρχικό δικαιούχο, αυτός που από την αιτία αυτή καθίσταται δικαιούχος υποχρεώνεται σε δήλωση, με βάση την οποία ενεργείται νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

9.Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου σε δήλωση, υποχρεώνονται να υποβάλουν δήλωση οι κληρονόμοι του.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 62 του ν.δ. 118/1973: 1. Εις πάσαν περίπτωση, καθ' ήν υφίσταται υποχρέωσις υποβολής δηλώσεως αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται :

α) Εντός εξ (6) μηνών, εάν ο κληρονομούμενος απεβίωσεν εν τη ημεδαπή και

β) Εντός ενός (1) έτους, εάν ο κληρονομούμενος απεβίωσεν εν τη αλλοδαπή ή εάν οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι διέμεναν εν τη αλλοδαπή, κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 63 του ν. 2961/01: 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 το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,[...]

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7 περ. α' του ν. 2961/2001: 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 κληρονομιάς 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

- α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,
- β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,
- γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,
- δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή στο άρθρο 1939-αποκατάσταση του υπολοίπου του Αστικού Κώδικα ορίζεται: «Αν ο καταπιστευματοδόχος εγκαταστάθηκε σε ότι βρεθεί στην κληρονομιά κατά το χρόνο της επαγωγής σ' αυτόν ή αν ο διαθέτης επέτρεψε ελεύθερη διαχείριση στον κληρονόμο, αυτός έχει δικαίωμα να διαθέτει τα κληρονομιαία αντικείμενα», ενώ στο άρθρο 1940-αποδοχή ή αποποίηση καταπιστεύματος ορίζεται: «Μόλις γίνει η επαγωγή κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο αυτός δικαιούται να αποδεχθεί ή να αποποιηθεί την κληρονομιά κατά τις διατάξεις για την αποδοχή ή την αποποίηση της».

Επειδή, μεταξύ των προϋποθέσεων για την ύπαρξη αυτής της μορφής καταπιστεύματος (περιλιμπανομένου) είναι: α) η εγκατάσταση του καταπιστευματοδόχου σε ό,τι βρεθεί στην κληρονομία κατά το χρόνο της επαγωγής σ' αυτόν και β) η παροχή ελεύθερης διαχείρισης στον κληρονόμο. Συνέπεια της ανωτέρω ελευθερίας του βεβαρημένου είναι το δικαίωμα διάθεσης, χωρίς διάκριση ως προς την αιτία, των κληρονομιών αντικειμένων, ακόμη και με χαριστικές πράξεις. Ωστόσο, στις πράξεις που αντιστοιχούν στο δικαίωμα διάθεσης του βεβαρημένου, δεν συμπεριλαμβάνεται η διάταξη τελευταίας βούλησης, διότι ο νόμος εννοεί τη διάθεση ως πράξη διαχείρισης. (βλ. *Βαθρακοκόιλης, Ερμηνεία Αστικού Κώδικα*, 1939, σελ. 2417, *Παπαχρήστου, Κληρονομικό Δίκαιο* 1983, σελ. 442 και *Μπαλής, Κληρονομικό Δίκαιο*, 1961 παρ. 291 σελ 493, *ΑΠ* 595/1952, *ΘΞΔ* 61, *ΕΛ* 45/57 ΝοΒ 5.184, *ΕΑ* 3096/1951 *Αρχ. Ν.Γ.* 191, *Εφ. Αθ.* 3274/1985, *ΑΠ* 1747/1990, *Δ/ΝΗ/1992* (540), *Εφ. Αθ.* 2210/2004 κ.ά.).

Από τα προρρηθέντα, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο διαθέτης μπορεί με διάταξη τελευταίας βουλήσεως να δεσμεύσει τον βεβαρημένο κληρονόμο για να παραδώσει έπειτα από ορισμένο γεγονός ή χρονικό σημείο την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό της σε άλλον (καταπιστευματοδόχο), χωρίς όμως η μορφή αυτή της κληρονομικής διαθέσεως να χάνει, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 1939 ΑΚ, τον χαρακτήρα της αυτό, οσάκις ο διαθέτης επιτρέπει ελεύθερη διαχείριση στον κληρονόμο ή ο καταπιστευματοδόχος εγκαθίσταται σε ό, τι βρεθεί στην κληρονομία κατά το χρόνο της επαγωγής της σε αυτόν (καταπίστευμα του περιλιμπανομένου). (βλ. *ΑΠ* 681/1996, *Δ/νη* 1998/1585, *ΕΕΝ/1998*, 45)». Άλλωστε, όπως έχει κριθεί και από την νομολογία: «Ο βεβαρημένος είναι αληθινός και τέλειος κληρονόμος, αλλά και ο καταπιστευματοδόχος είναι καθολικός διάδοχος απευθείας του ίδιου διαθέτη, αλλά υπό αναβλητική αίρεση (*Γεωρ. Μπαλή Κληρονομικό Δίκαιο παρ. 284, 285, 291*)» (βλ. *Εφ.Αθ.* 3142/2003, *Δ/νη* 2004, 1485).

Επειδή, περαιτέρω, προϋποθέσεις για την ύπαρξη αυτής της μορφής καταπιστεύματος είναι: α) η εγκατάσταση του καταπιστευματοδόχου σε ό,τι βρεθεί στην κληρονομία κατά το χρόνο της επαγωγής σ' αυτόν, και β) η παροχή ελεύθερης διαχείρισης στον κληρονόμο. Η για καθορισμένο ειδικά σκοπό ή ορισμένη δικαιοπραξία, παροχή αυτής της δυνατότητας δεν εμπίπτει στη διάταξη. Συνέπεια της ανωτέρω ελευθερίας του βεβαρημένου είναι το δικαίωμα διάθεσης, χωρίς διάκριση ως προς την αιτία, των κληρονομιών αντικειμένων, με πράξεις εν ζωή, επαχθείς ή χαριστικές (*Κατά την ΕφΠειρ* 115/1997, *ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ* «...ο καταπιστευματοδόχος, αν κάποιος ή όλα τα κληρονομιαία στοιχεία διατεθούν από τον βεβαρημένο, δεν θα κληρονομήσει τίποτε, αν, όμως, διασωθεί κάποιος από αυτά θα γίνει (ο πρώτος), εφόσον αποδεχθεί το καταπίστευμα, κληρονόμος του διαθέτη, δηλαδή, άμεσος και καθολικός διάδοχός του από το χρονικό σημείο που ο βεβαρημένος, ο οποίος αποδέχθηκε την κληρονομία εκ διαθήκης και έγινε κληρονόμος, θα παύσει να είναι τοιούτος»), όχι όμως με διάταξη τελευταίας βούλησης, διότι ο νόμος εννοεί τη διάθεση ως πράξη διαχείρισης, η δε κληρονομία μετά το θάνατο του κληρονόμου ανήκει στον καταπιστευματοδόχο

(1935 ΑΚ) (Βλ. ΑΠ 1451/1998, ΑΠ 1747/1990, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΕφΑθ 3274/1985, Δνη 26, σελ. 938). Μια τέτοια διάθεση εκ μέρους του βεβαρημένου, με διάταξη τελευταίας βούλησης, είναι άκυρη, η ακυρότητα όμως αυτή είναι σχετική υπέρ του καταπιστευματοδόχου, από τον οποίο και μόνο μπορεί να προταθεί (ΑΠ 186/2017). Ακόμη, ευρισκόμενο στην κληρονομία και περιερχόμενο στον καταπιστευματοδόχο θα πρέπει να θεωρηθεί όχι μόνο αυτό που αυτούσιο σώζεται, αλλά και ό,τι προήλθε από τα κληρονομιαία στοιχεία (λ.χ. τίμημα πώλησης) (ΑΠ 1747/1990). Ό,τι έχει αναλωθεί για εξόφληση ατομικών χρεών του βεβαρημένου δεν αποδίδεται στον καταπιστευματοδόχο, παρά μόνο εάν έχει εξοικονομηθεί αντίστοιχο ποσό που διατηρείται στην περιουσία.

Σημειούται ότι η εξουσία του βεβαρημένου κληρονόμου να διαθέτει κατά τα ανωτέρω τα αντικείμενα της κληρονομιάς υπόκειται στο γενικό περιορισμό των άρθρων 281 και 288 του ΑΚ, όπερ σημαίνει ότι ο κληρονόμος δεν μπορεί να προβεί, εναντίον της καλής πίστεως, σε άσκοπη ή άσωτη κατασπατάληση της περιουσίας, με σκοπό απλώς και μόνο να μην περιέλθει τίποτε από αυτήν στον καταπιστευματοδόχο (ΑΠ 492/2014, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ, ΜονΠρΠατρ 89/2009, ΕφΑθ 2210/2004). Επομένως, ο κληρονόμος που εκποιεί δολίως την κληρονομία επιχειρεί δικαιοπραξία αντίθετη προς την καλή πίστη και συνακόλουθα ανίσχυρη (ΓΠΑ 1368/2009). Κατά τα συναφώς διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθμ. 149/2017 απόφαση του Αρείου Πάγου, «ο βεβαρημένος (με το καταπίστευμα του υπολοίπου) έχει την εξουσία να διαθέσει το κληρονομιαίο, ακόμη και με χαριστικές πράξεις, όχι όμως και με διάταξη τελευταίας βουλήσεως, πλην όμως η άσκηση του δικαιώματός του υπόκειται στον περιορισμό του άρθρου 281 ΑΚ και κατά συνέπεια δεν μπορεί να εκτραπεί κακόπιστα σε άσκοπη καταδαπάνηση της κληρονομιάς ή πολύ περισσότερο σε σκόπιμη καταξόδευσή της, μόνο και μόνο για να μην απομείνει τίποτα υπέρ του καταπιστευματοδόχου, καθόσον τέτοια εναντίον της καλής πίστεως άσκηση του δικαιώματος ούτε είναι δεκτή, ούτε στη βούληση του διαθέτη βρίσκει έρεισμα».

Επειδή στο άρθρο 17 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση καταπιστεύματος και κάθε άλλης διάταξης που υποχρεώνει τον κληρονόμο ή κληροδόχο να παραδώσει, από ορισμένο χρονικό σημείο ή γεγονός, σε άλλον την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό αυτής, ο υπόχρεος σε αποκατάσταση κληρονόμος ή κληροδόχος εξομοιώνεται, για την επιβολή του φόρου, με επικαρπωτή. Κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος, αν ο βεβαρημένος μεταβιβάσει, με συναίνεση του καταπιστευματοδόχου, σε τρίτο το καταπιστευτέο αντικείμενο, φορολογείται για την αξία της πλήρους κυριότητας τούτου κατά το χρόνο μεταβίβασης, με συμψηφισμό του φόρου επικαρπίας. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μονομερούς ή συμβατικής παραίτησης του καταπιστευματοδόχου από το δικαίωμα του προσδοκίας υπέρ του βεβαρημένου. Συμβατική παραίτηση, όσο διαρκεί το καταπίστευμα, του βεβαρημένου από την ενάσκηση του κληρονομικού του δικαιώματος υπέρ του καταπιστευματοδόχου λογίζεται ως μεταβίβαση προς αυτόν της επικαρπίας για το χρόνο διάρκειας του καταπιστεύματος. [...] 3. Ο υπόχρεος κατά το άρθρο 1939 του Α.Κ. σε αποκατάσταση του περιλαμβανόμενου υποχρεώνεται στην καταβολή του φόρου για την αξία της πλήρους κυριότητας

της περιουσίας που έχει καταληφθεί σε αυτόν. Ο καταπιστευματοδόχος στον οποίο περιέρχεται το περιλιμπανόμενο φορολογείται κατά το χρόνο επαγωγής του καταπιστεύματος βάσει της κατά το χρόνο αυτό αξίας της πλήρους κυριότητας του περιλαμβανόμενου και της συγγενικής του σχέσης με τον αρχικό διαθέτη».

Επειδή με την ΠΟΛ.1034/10.2.1992 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα ακόλουθα: «Α. **Καταπίστευμα** 1. Κατά το ουσιαστικό δίκαιο (άρθρο 1923 επ. ΑΚ) καταπίστευμα (καθολικό κατά το ρωμαϊκό δίκαιο) υπάρχει όταν ο διαθέτης υποχρεώσει τον κληρονόμο να παραδώσει την κληρονομιά που απέκτησε ή ποσοστό αυτής σε άλλο πρόσωπο, μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου ή την πραγματοποίηση κάποιου γεγονότος... Ο κληρονόμος, ο οποίος φέρει το βάρος και την υποχρέωση να παραδώσει την κληρονομιά σε άλλον καλείται "βεβαρημένος", ενώ εκείνος στον οποίο θα περιέλθει τελικά η κληρονομιά (μετακληρονόμος) καλείται "καταπιστευματοδόχος"... Κατά ταύτα, ο βεβαρημένος με καταπίστευμα, άλλως ο υπόχρεος να αποδώσει την κληρονομιά σε άλλον όταν επιστεί ο προς τούτο χρόνος, όπως και κάθε άλλος κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά (αλλά δικαιούται να αποποιηθεί) και είναι αληθής και τέλειος κληρονόμος, πράγμα που σημαίνει κύριος των κληρονομιαίων ενσωμάτων πραγμάτων στα οποία ο διαθέτης είχε κυριότητα (προκειμένου για ακίνητα γίνεται κύριος κατόπιν μεταγραφής, κατά άρθρα 1193, 1198 ΑΚ), δικαιούχος των κληρονομιαίων απαιτήσεων και οφειλέτης των κληρονομιαίων υποχρεώσεων. Ο καταπιστευματοδόχος είναι δικαιούχος της κληρονομιάς υπό αναβλητική αίρεση (ή προθεσμία) και κατά τα ισχύοντα στα περί αιρέσεων (201 επ. ΑΚ) αυτός, κατά τη διάρκεια της αίρεσης (ηρημένου του καταπιστεύματος), έχει δικαίωμα προσδοκίας ή ελπίδας (emptio spoi - hereditatis), δηλαδή δικαίωμα "κεκτημένο", "ενεστώς" και μάλιστα "απαλλοτριωτό" όχι όμως και κληρονομητό (Μπαλή Κληρον. Παρ. 284 άρθρο 1936 παρ. 2 ΑΚ). Αναφέρθηκε ανωτέρω ότι το δικαίωμα του καταπιστευματοδόχου τελεί υπό αναβλητική αίρεση. Ρυθμίζοντας, ενόψει τούτου, ο νόμος τα δικαιώματά του βεβαρημένου κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος απαγορεύει, ειδικά σ' αυτόν (βεβαρημένο, άρθρο 1937 παρ. 2 ΑΚ), τη διάθεση των στοιχείων (είτε ενσωμάτων είτε ασωμάτων) της κληρονομιάς και την επιτρέπει μόνο αν:

α) Επιβάλλεται αυτή - κατά νόμο - από τους κανόνες της τακτικής διαχείρισης, δεδομένου ότι, μέχρι την επαγωγή του καταπιστεύματος, ο βεβαρημένος διαχειρίζεται την κληρονομιά ελεύθερα και ευθύνεται απέναντι στον καταπιστευματοδόχο για επιμέλεια που πρέπει να καταβάλει και για τις δικές του υποθέσεις. (Για τη διαδικασία β. Κ.Πολ.Δ 818).

β) Συντρέχει περίπτωση καταπιστεύματος του περιλιμπανομένου (1939 ΑΚ),

γ) όρισε περί αυτού ο διαθέτης και

δ) "συνήνεσε" σ' αυτήν ο καταπιστευματοδόχος (236, 1937 ΑΚ).

2. Κατά τις ισχύουσες διατάξεις του φορολογικού δικαίου (άρθρο 17 ν.δ. 118/1973, ΦΕΚ Α' 202) και λαμβανομένου υπόψη ότι ο διαθέτης ορίζει κληρονόμο πρόσκαιρα, στερώντας του το δικαίωμα να εκποιήσει την κληρονομιά, ο βεβαρημένος λογίζεται και φορολογείται ως επικαρπωτής, κατά τα

οριζόμενα στο άρθρο 15 ίδιου νόμου, ενώ ο καταπιστευματοδόχος θεωρείται ψιλός κύριος και θα φορολογηθεί όταν και αν περιέλθει σ' αυτόν η κληρονομία (επαγωγή του καταπιστεύματος). [...]

3. Ιδιαίτερη μορφή καταπιστεύματος που αντιμετωπίζει από το φορολογικό δίκαιο είναι το καταπίστευμα του περιλαμβανόμενου (άρθρο 1939 Α.Κ.). Στο καταπίστευμα αυτό αναγνωρίζεται από τον διαθέτη στον κληρονόμο (βεβαρημένο) απόλυτη και απεριόριστη εξουσία, στο μέτρο που η άσκησή της δε συνιστά υπέρβαση δικαιώματος κατ' άρθρο 281 ΑΚ, να εκμεταλλεύεται και διαθέτει ελεύθερα την κληρονομιαία περιουσία και ότι τελικώς θα μείνει απ' αυτήν κατά το χρόνο επαγωγής του καταπιστεύματος, εκείνο και θα αποκατασταθεί ως καταπίστευμα. Στην περίπτωση αυτή του περιλαμβανόμενου, τόσο ο βεβαρημένος όσο και ο καταπιστευματοδόχος φορολογούνται, κατά το χρόνο που για καθένα γεννιέται η φορολογική ενοχή, κατά πλήρες κυριότητας δικαίωμα.

4. Κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος (ηρημένου του καταπιστεύματος) είναι ενδεχόμενο:

α) Το δικαστήριο της κληρονομίας να επιτρέψει την εκποίηση καταπιστευτών στοιχείων, γιατί η εκποίησή τους κρίθηκε αναγκαία και έγινε κατά τους κανόνες της τακτικής διαχείρισης και εφόσον:

αα) Η αληθινή κατά το χρόνο εκποίησης εισπρακτέα αξία των εκποιηθέντων κληρονομιαιών στοιχείων αποδίδεται, κατά την επαγωγή του καταπιστεύματος, στον καταπιστευματοδόχο (Μπαλή Κληρον. 290 αριθ. 3, άρθρα 1937, 1941 παρ. 2 ΑΚ).

αβ) Το προϊόν της εκποίησης θα διατεθεί για την αγορά άλλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο θα λάβει τη θέση του εκποιηθέντος καταπιστευτέου (εναλλαγή του κληρονομιαίου στοιχείου, αντικατάλλαγμα).

αγ) Το προϊόν της εκποίησης θα χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια αναγκαιών ή και ακόμη επωφελών δαπανών για συντήρηση και αξιοποίηση λοιπών καταπιστευτών στοιχείων της κληρονομίας.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δε συντρέχει λόγος που να επιβάλλει τη λήξη της αναβολής της φορολογίας του καταπιστεύματος.

Το ίδιο ισχύει (δεν αίρεται η αναβολή φορολογίας) και στην περίπτωση που με τη δικαστική απόφαση επιτρέπεται η εναλλαγή του καταπιστευτέου ακινήτου με άλλο ίσης αξίας, που θα προέλθει από τη με αντιπαροχή διάθεση τούτου και ανέγερση νέας οικοδομής.

β) Να εκποιηθεί από το βεβαρημένο σε τρίτο το βαρυνόμενο με καταπίστευμα κληρονομιαίο στοιχείο, με συναίνεση του καταπιστευματοδόχου, οπότε ο βεβαρημένος θα υπαχθεί σε φόρο επί της αξίας (αγοραίας ή αντικειμενικής) της πλήρους κυριότητας του χρόνου εκποίησης και με βάση τη συγγενική του σχέση προς τον κληρονομούμενο. Στο φόρο που θα προκύψει θα συμψηφισθεί ο φόρος επικαρπίας τον οποίο αυτός είχε καταβάλει κατά την επαγωγή της κληρονομίας.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι κατά το αστικό δίκαιο η εκποίηση της κληρονομίας παρά την απαγόρευση του διαθέτη, είναι άκυρη. Η ακυρότητα αυτή είναι σχετική και έχει ταχθεί μόνο υπέρ του καταπιστευματοδόχου, ο οποίος και νομιμοποιείται να την επικαλεσθεί (175 ΑΚ). Αν όμως στην εκποίηση συναίνεσε και ο καταπιστευματοδόχος η εκποίηση είναι καθ' όλα έγκυρη και

ισχυρή, δεδομένου ότι με τη συναίνεση αυτό αναιρείται το δικαίωμα του καταπιστευματοδόχου να επιδιώξει την ακύρωση αυτής (εκποίησης).

γ) Ο βεβαρημένος δεν μπορεί με σύμβαση με τον καταπιστευματοδόχο να του μεταβιβάσει την ιδιότητα του κληρονόμου από τώρα και κατ' ακολουθίαν και την ευθύνη για τα κληρονομικά χρέη. Μπορεί όμως να παραιτηθεί με σύμβαση υπέρ του καταπιστευματοδόχου από την ενάσκηση του κληρονομικού δικαιώματος (Μπαλή Κληρον. παρ. 285). Στην περίπτωση αυτή η σύμβαση φέρει χαρακτήρα εκποίησης της κληρονομίας για όσο διάστημα διαρκεί το καταπίστευμα. Κατ' ακολουθίαν, ο καταπιστευματοδόχος θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς (ή γονικής παροχής) επικαρπίας-εφόσον η αιτία σύμβασης είναι χαριστική, για το χρονικό διάστημα μέχρι την επαγωγή του καταπιστεύματος, με βάση τη συγγενική του σχέση προς το βεβαρημένο και κατά την επαγωγή του καταπιστεύματος θα υπαχθεί ξανά σε φόρο - κληρονομίας όμως - της πλήρους κυριότητας με βάση τη συγγενική του σχέση προς τον αρχικό κληρονομούμενο (διαθέτη).

Αν η μεταξύ βεβαρημένου και καταπιστευματοδόχου συμβατική σχέση είναι επαχθής, ο καταπιστευματοδόχος θα επαχθεί σε φ.μ.α. για την αξία της επικαρπίας μέχρι της επαγωγής του καταπιστεύματος και ακολούθως σε φόρο κληρονομίας, κατά τα άνω.

δ) Να παραιτηθεί ο καταπιστευματοδόχος από το δικαίωμά του προσδοκίας, οπότε η παραίτηση αυτή επάγεται ματαίωση του καταπιστεύματος και κατ' ακολουθίαν άμεση φορολογική υποχρέωση του βεβαρημένου για την αξία της πλήρους κυριότητας, κατά τα ανωτέρω (περ. β').

ε) Ο καταπιστευματοδόχος να μεταβιβάσει το δικαίωμα της προσδοκίας με αντάλλαγμα σε οποιονδήποτε τρίτο και σ' αυτόν ακόμη το βεβαρημένο (1942 ΑΚ).

Αν μεταβιβάσει τούτο σε τρίτο πρόσωπο και ενόψει του ότι κατά το φορολογικό νόμο λογίζεται ως ψιλός κύριος, θα φορολογηθεί για την αιτία θανάτου κτήση της ψιλής κυριότητας, με εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 περ. ε' του άρθρου 16 ν.δ. 118/1973. Αν όμως το μεταβιβάσει στο βεβαρημένο, δεδομένου ότι η μεταβίβαση αυτή επάγεται ματαίωση του καταπιστεύματος, ο βεβαρημένος θα φορολογηθεί για την κατά το χρόνο τούτο αξία της πλήρους κυριότητας του καταπιστευτέου αντικειμένου, με συμψηφισμό του φόρου επικαρπίας που έχει καταβάλει κατά την επαγωγή της κληρονομίας (ανωτ. περ. β')».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1103/2004: «Γενική αρχή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι ότι **ο φόρος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης** και συνεπώς η βεβαίωση αυτού γίνεται στο όνομα του κληρονόμου, δωρεοδόχου ή του τέκνου αντίστοιχα.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τη δήλωση τελευταίας βουλήσεως, όπως αποτυπώνεται στην από 24-11-2012 ιδιόγραφη διαθήκη, της αποβιώσας κατά την 14-9-2009, ο γιος της καθίσταται κληρονόμος καθώς αποκτά όλη την κινητή της περιουσία και τα εγγόνια της ως άνω διαθέτιδος

καθίστανται καταπιστευματοδόχοι περιλιμπανομένου, καθώς κατέλειπε σε αυτούς τα ποσά των 140.000,00€, 120.000€ και 120.000,00€ αντίστοιχα, υπό την αναβλητική αίρεση να τα αποκτήσουν στην ηλικία των 28 ετών, με τον γιο της να βαρύνεται επίσης με το καταπίστευμα περιλιμπανομένου, ήτοι τη διαχείριση και χρησιμοποίηση των ως άνω χρημάτων κατά την κρίση του, μέχρι τα παιδιά του φτάσουν στην ηλικία των 28 ετών. Συνεπώς ο αποκτά άμεσα την ιδιότητα του κληρονόμου, καθώς ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά ταυτίζεται, εν προκειμένω με το χρόνο θανάτου, αντίθετα οι καταπιστευματοδόχοι διατηρούν το δικαίωμα προσδοκίας υπέρ του βεβαρημένου σε ό,τι βρεθεί στην κληρονομιά κατά το χρόνο της επαγωγής τους, που είναι η συμπλήρωση της ηλικίας των 28 ετών.

Ακολούθως και σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, ο βεβαρημένος με καταπίστευμα, άλλως ο υπόχρεος να αποδώσει την κληρονομιά σε άλλον όταν συμπληρωθεί ο προς τούτο χρόνος, αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά και είναι αληθής και τέλειος κληρονόμος, πράγμα που σημαίνει κύριος των κληρονομιαίων ενσωμάτων πραγμάτων στα οποία ο διαθέτης είχε κυριότητα, δικαιούχος των κληρονομιαίων απαιτήσεων και οφειλέτης των κληρονομιαίων υποχρεώσεων, περαιτέρω ορθά **φορολογείται κατά πλήρη κυριότητα**, καθώς (ο βεβαρημένος με καταπίστευμα περιλιμπανομένου) διατηρεί την ελευθερία διάθεσης, χωρίς διάκριση ως προς την αιτία, των κληρονομιαίων αντικειμένων, ακόμη και με χαριστικές πράξεις (με εξαίρεση τη δήλωση τελευταίας βουλήσεως), οι δε καταπιστευματοδόχοι φορολογούνται κατά το χρόνο επαγωγής τους στην κληρονομιά κατά πλήρη κυριότητα σε ότι απομείνει μετά την απόδοση σ' αυτούς του καταπιστεύματος από το βεβαρημένο. Κατά το χρόνο όμως θανάτου της διαθέτιδος (και κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς) δεν είχε συμπληρωθεί το 28^ο έτος της ηλικίας των καταπιστευματοδόχων (μετακληρονόμων), συνεπώς τίθενται σε αναβολή φορολογίας μέχρι την πλήρωση της τιθέμενης από τη διαθήκη διαλυτικής αίρεσης.

Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι τα χρέη (βάρη) της κληρονομιάς επιμερίζονται, μόνο επί πολλών συγκληρονόμων με το λόγο της μερίδας τους, δηλ. με το ποσοστό των κληρονομιαίων δικαιωμάτων επί του συνόλου της κληρονομιάς (ΑΚ 1885) και αφετέρου το γεγονός ότι η ιδιότητα του κληρονόμου, κατά το χρόνο επαγωγής στην κληρονομιά, συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του, μη ορθώς η φορολογική αρχή κατένειμε το φόρο που προέκυψε από την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς του, του οποίου μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμος ήταν η ήδη αποβιώσασα μεταξύ του κληρονόμου εκ διαθήκης και βεβαρημένου με καταπίστευμα (και νόμω υπόχρεου για την κληρονομιά που απέκτησε η από το σύζυγο της) και των καταπιστευματοδόχων υπέρ περιλιμπανομένου και

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη ύπαρξης φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας κρίνεται ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Γενομένου δε δεκτού του εν λόγω ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /29-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση για την προσφεύγουσα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. /2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	13.410,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.410,00€	0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.