



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 25-10-2023

Αριθμός απόφασης: 903

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 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 του με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής Ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την υπ' αριθ./30-06-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
8. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17-09-2021 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./30-06-2021 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθ./20-03-2023 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (.. Τμήμα), με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/17-12-2020 οριστική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα δωρεοδόχου κύριος φόρος γονικής παροχής ύψους 148.448,00€, λόγω μεταβίβασης μετοχών κατόπιν της υπ' αριθμ./11.12.2020 δήλωσης γονικής παροχής.

Κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ασκήθηκε η αριθμ./12-01-2021 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απερρίφθη από την υπηρεσία μας με την έκδοση της αριθ./30-06-2021 απόφασης.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την από/17-09-2021 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Στη συνέχεια, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./20-03-2023 απόφαση του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής έκανε αυτή δεκτή:

- ακυρώνοντας την υπ' αριθ./30-06-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το μέρος που είχε απορριφθεί η με αριθ. πρωτ./12-01-2021 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα ως απαράδεκτης λόγω

διαφοράς που αφορούσε την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου που δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

- αναπέμποντας την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθ. πρωτ./2021 ενδικοφανής προσφυγή, της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Η ανωτέρω απόφαση βασίστηκε στο παρακάτω σκεπτικό:

(σκέψη 12) «Στην προκειμένη περίπτωση, με τη/Ζ/17-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής ορίσθηκε, προφανώς κατ' επίκληση των άρθρων 82 παρ. 4 εδ. β' του ΚΦΚ και 15 του ν. 4223/2013, ότι ο φόρος γονικής παροχής που επιβάλλεται σε βάρος του προσφεύγοντα είναι καταβλητέος εφάπαξ εντός 3 ημερών, ως φόρος άμεσης καταβολής. Επομένως, με την πράξη αυτή αποκλείσθηκε η δυνατότητα καταβολής του φόρου σε 12 διμηνιαίες δόσεις ή σε μία δόση με έκπτωση σε ποσοστό 5%, ήδη πριν την έναρξη της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου με την έκδοση της αντίστοιχης πράξης καταχώρισης. Με τα δεδομένα αυτά, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς του καθού, ο τρόπος καταβολής του οφειλόμενου από την προσφεύγουσα φόρου συνιστά περιεχόμενο της/Ζ-...../17-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής και δεν ανάγεται στη μεταγενέστερη διαδικασία βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξής του, ώστε μη νομίμως απορρίφθηκε με την προσβαλλόμενη ως απαράδεκτη η ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα κατά της πράξης αυτής, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη προσφυγή.»

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι παρανόμως η Δ.Ο.Υ. δεν του έδωσε το δικαίωμα καταβολής του φόρου σε δόσεις και επιπλέον, ότι δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του αρ. 82 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται έκπτωση 5% εφόσον ο υπόχρεος μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης καταβάλλει το σύνολο του αναλογούντος φόρου.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' - 226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2005), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον

παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο» στο άρθρο 2: «Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών. β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα. γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα. δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα. ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα....».

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. 2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1.B. Κτήση αιτία γονικής παροχής Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»,

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 90 του ν. 2961/2001: Για την υποβολή των δηλώσεων στη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προικών και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης και

καταβολής του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 68, 69, 72, 73 παράγραφοι 1, 2 και 4 έως και 8, 74 έως και 81, 82 παράγραφοι 1 έως και 5 και 7, 83 και 84.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§1 του ν. 2961/2001: 1. 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 σύμφωνα με το αρ. 15 του ν. 4223/2013: 1. 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](#) (Α' 266), ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων και οι φόροι που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 37 του ν. [3842/2010](#) (Α' 58), του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. [3634/2008](#) (Α' 9), του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 17 του ν. [3091/2002](#) (Α' 330) και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. [2459/1997](#) (Α' 17), 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 της 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.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014. Κάθε αντίθετη διάταξη νόμου για το θέμα αυτό δεν έχει εφαρμογή.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 82§1,2,3 και 4 του ν. 2961/2001 «Καταβολή φόρου κτήσεων αιτίας θανάτου»: 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.

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 διμηνίων 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 ανάληψη 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 εμπράγματα 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, σύμφωνα με την Πολ. 1048/2008 : «**Η βεβαίωση του φόρου** στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007 γίνεται ως ακολούθως:

Φόρος βάσει δήλωσης για κληρονομίες (Α' και Β' κατηγορίας) (ΚΑΕ 213)

για ακίνητα: σε 3 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση α')

για όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση β')

Φόρος βάσει δήλωσης για κληρονομίες (Γ' κατηγορίας) (ΚΑΕ 213)

σε 12 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση γ')

Φόρος μετά από οριστική πράξη ή μετά από συμβιβασμό (και μετά την καταβολή του 1/5) για κληρονομίες (ΚΑΕ 213)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση δ')

-Φόρος μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή μετά από δικαστικό συμβιβασμό για κληρονομίες (ΚΑΕ 213)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση ε')

Φόρος βάσει δήλωσης για γονικές παροχές (ΚΑΕ 214)

για ακίνητα: σε 3 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση στ')

για όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση ζ')

[...]

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 καταβολής του 1/5 (βλ. πιο πάνω περιπτώσεις α' , β' , γ' , δ' , στ' , ζ' , η' και ι'). Αν ο φόρος είναι καταβλητέος εκ του νόμου εφάπαξ (π.χ. όταν είναι μικρότερος των 500 ευρώ, όταν οφείλεται λόγω άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής πρώτης κατοικίας προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή σε άλλο ακίνητο ή όταν δεν παρέχεται εμπράγματη ασφάλεια κατά την παρ. 4 του άρθρου 82), τότε δεν παρέχεται 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 καταβάλλει τον επιμεριστικό φόρο για ένα ακίνητο, προκειμένου να του χορηγηθεί πιστοποιητικό του άρθρου 105, και μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης εξοφλεί και ολόκληρο τον υπόλοιπο φόρο που βεβαιώθηκε για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (στην περίπτωση αυτή η έκπτωση του 5% θα χορηγηθεί σε ολόκληρο το βεβαιωθέν ποσό)».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2144/22-07-2019 «Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, αποδεικτικό καταβολής εκδίδεται στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 82](#) του Κώδικα προβλέπεται άμεση καταβολή, δηλαδή όταν το αντικείμενο της κτήσης αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής είναι μετρητά ή κινητά γενικά περιουσιακά στοιχεία (εφόσον δεν διασφαλίζεται η πληρωμή τους από την περιουσία του υπόχρεου και δεν παρέχεται ασφάλεια με την υποβολή της δήλωσης).».

Επειδή, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι αποτελεί κανόνα η καταβολή του φόρου σε δόσεις. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που, είτε κατόπιν επιλογής του υπόχρεου σε καταβολή του, είτε κατά την κρίση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οι φόροι πρέπει να καταβληθούν κατά νόμο άμεσα. Τέτοια περίπτωση είναι όταν αποφασίζεται η ανάληψη από τρίτους, στα χέρια των οποίων βρίσκονται, κινητά πράγματα που κτήθηκαν, από τον υπόχρεο σε φόρο αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή, από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι τα στοιχεία της κληρονομιάς μπορεί να φορολογούνται αυτοτελώς ή όχι. Ωστόσο, η καταβολή των φόρων κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών σε δόσεις αποτελεί κανόνα και αιτιολογείται από την ιδιαιτερότητα των φόρων αυτών, σε συνάρτηση με την δυσχέρεια άμεσης καταβολής λόγω του μεγέθους τους ή της οικονομικής αδυναμίας του υπόχρεου σε καταβολή τους. Η ευχέρεια αυτή έχει ως περαιτέρω συνέπεια την ανάγκη διασφάλισης του Δημοσίου για την είσπραξη των βεβαιούμενων σε δόσεις φόρων. Η διασφάλιση αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 3&4 του άρθρου 82 του Ν. 2961/2001 και στηρίζεται σε δύο άξονες, αφενός στην παραμονή της περιουσίας στην κυριότητα του υπόχρεου και αφετέρου στην παροχή ασφάλειας μόνο για την κινητή περιουσία που αποκτήθηκε αιτία θανάτου ή λόγω δωρεάς ή γονικής παροχής . (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, σελ. 1770)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο φόρος βεβαιώθηκε με το/17-12-2020 ΑΤΒ και εξοφλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις 21-12-2020 ημέρα Δευτέρα συνάγεται ότι πληρώθηκε εντός της προθεσμίας των 3 ημερών που ορίζει το αρ. 15 του ν. 4223/2013. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι παρασχέθηκε ασφάλεια από τον προσφεύγοντα με την υποβολή της δήλωσης, όπως ορίζεται με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 82 του ν.2961/2001, συνεπώς ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη αναφορικά με την καταβολή του φόρου κληρονομιάς, χωρίς τη χορήγηση της έκπτωσης του 5%, διότι αυτή παρέχεται μόνο με την εξασφάλιση της απαίτησης του δημοσίου με εμπράγματα ασφαλεία ή εγγυητική επιστολή από τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα τράπεζες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
---	--------------------

148.448,00€	148.448,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.