



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 06-10-2023

Αριθμός απόφασης: ε815

**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@aaade.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 με ημερομηνία 09/05/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με:045799714, κατά της με αριθμό/10-04-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

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

Η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση περίπτωση υπέβαλε ψηφιακά μέσω διαδικτύου, την με αριθμ. πρωτ...../09-05-2023 ενδικοφανή προσφυγή, 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 με αριθμό/10-04-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ/10-04-2023) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 190.422,94€, βάσει των διατάξεων του Ν 3842/2010.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της εφαρμογής myrproperty την με αριθμό καταχώρησης/10-04-2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία περιλαμβάνονταν μόνο μετρητά συνολικής αξίας 563.807,36€, που κληρονόμησε από την αποβιώσασα κατά την 23-03-2022 με ΑΦΜ:..... Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς προέκυψε ποσό φόρου ύψους 190.422,94€ καταβλητέο εφάπαξ εντός τριών εργασίμων ημερών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή της έκπτωσης του 5% λόγω εμπρόθεσμης εξόφλησης του συνολικού ποσού του προσδιορισθέντος φόρου και ισχυρίζεται ότι

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει αοριστίας και είναι, ως ανατιολόγητη, ακυρωτέα. Ειδικότερα, στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται ότι «*Το ποσό του φόρου Κληρονομιάς το οποίο συνιστά την οφειλή σας λόγω Κληρονομιάς και ανέρχεται στο ποσό των 190.422,94€ πρέπει να καταβληθεί σε μια δόση (οφειλή από κινητά για την οποία δεν διασφαλίζεται η καταβολή από την ακίνητη περιουσία) εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών από την έκδοση της παρούσας*». Ωστόσο δεν προσδιορίζει σε ποια ακίνητη περιουσία αναφέρεται, ούτε προσδιορίζονται τα κριτήρια που ελήφθησαν υπόψη έτσι ώστε να συναχθεί το αόριστο συμπέρασμα της μη διασφάλισης της οφειλής από την ακίνητη περιουσία. Αποτέλεσμα των ανωτέρω ήταν η μη εφαρμογή της έκπτωσης του 5% παρά την εμπρόθεσμη εξόφληση του προσδιορισθέντος φόρου
- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 82 του Ν 2961/2001, όπως ισχύει, και της σχετικής ΠΟΛ 1048/2008.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2961/2001 «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.»

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, κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομιά) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Α.Κ. 1710.

Επειδή περαιτέρω, κληρονομιά είναι το σύνολο της περιουσίας του φυσικού προσώπου που απεβίωσε, κατά το χρόνο θανάτου του, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που περιέρχεται από το νόμο ή με διαθήκη στους κληρονόμους του, είναι δηλ. κληρονομητές σχέσεις, που μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα. (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, σελ. 60)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. 2961/2001:

«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 διμήνων που ακολουθούν.

Αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του φόρου, ο αριθμός των δόσεων, που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια, διπλασιάζεται.

2. Αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου που βεβαιώθηκε μετά από δήλωση ή πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης διμηνιαίας δόσης, ανεξάρτητα από το ύψος αυτού, παρέχεται έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). Το ίδιο ποσοστό εκπίπτει, αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς μέσα στην προθεσμία πληρωμής του ενός πέμπτου (1/5) αυτού.

3. Σε κινητές αξίες και λοιπά κινητά γενικά πράγματα, που έχουν κατατεθεί σε τράπεζες και λοιπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία τους καταβάλλεται πριν από την ανάληψη 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.

5. Η ευχέρεια καταβολής του φόρου σε δόσεις κατά την παράγραφο 1 παρέχεται μόνο αν το ακίνητο, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, βρίσκεται στην κυριότητα του οφειλέτη κληρονόμου. Προκειμένου αυτό να μεταβιβασθεί ή βαρυνθεί με εμπράγματα δικαιώματα, ολόκληρος ο φόρος που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτό καθίσταται απαιτητός και καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση πιστοποιητικού, για το οποίο ορίζει το άρθρο 112. Μπορεί όμως το πιστοποιητικό αυτό να χορηγηθεί και πριν από την ολοσχερή καταβολή του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί, με τη ρητή εντολή ο φόρος να παρακρατηθεί από το συμβολαιογράφο και να αποδοθεί από αυτόν στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, το αργότερο μέσα σε τρεις (3) ημέρες από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου. Η πίστωση του καταβαλλόμενου αυτού φόρου θα γίνεται σε εξόφληση των πρώτων δόσεων από τις ανεξόφλητες, κατά την καταβολή, είτε αυτές είναι ληξιπρόθεσμες είτε όχι, χωρίς να γίνεται επιμερισμός του φόρου αυτού σε όλες τις δόσεις του ποσού που έχει βεβαιωθεί. Προκειμένου για απόδοση καταθέσεων της παραγράφου 3, η παρακράτηση και η απόδοση κατά τα πιο πάνω μπορεί να γίνει με επιμέλεια των προσώπων αυτών μέχρι την επόμενη της απόδοσης των καταθέσεων.

6. Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης επιτρέπεται η εξόφληση του συνόλου ή μέρους οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς από οφειλέτη που βρίσκεται σε αδυναμία να τον καταβάλει με μετρητά, μετά από αίτησή του, με μεταβίβαση στο Ελληνικό Δημόσιο της πλήρους κυριότητας

ολοκλήρου αξιόλογου κληρονομιαίου ή άλλου ακινήτου, το οποίο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλης και δεν βαρύνεται με οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, αγωγή ή άλλο βάρος. Σε καμία περίπτωση δεν αποδίδεται στον οφειλέτη η τυχόν διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που προσφέρεται και του φόρου κληρονομιάς που οφείλεται. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία εξόφλησης του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

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

Επειδή, 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 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 Πολ. 1267/6-11-1998 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 3 - «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 κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία θα διατηρήσουν, μέχρι αποπληρωμής του φόρου, την ιδιότητά τους αυτή και δεν θα εκφύγουν της κυριότητας του κληρονόμου - κληροδόχου.

Όταν, όμως, τα κληρονομιαία 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 ή τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Ν.Δ. 118/1973.

4. Είναι, όμως, ενδεχόμενο τα κληρονομιαία 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 επιμεριστικά 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.

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....

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 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 κληρονομιάς 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, περαιτέρω, από τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι ο φόρος κληρονομιάς σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του είδους των κληρονομιαίων στοιχείων και του τρόπου προσδιορισμού του φόρου για κάθε ένα από αυτά, βεβαιώνεται και καταβάλλεται σε δώδεκα διμηνιαίες δόσεις, παρέχοντας στον υπόχρεο έκπτωση 5% σε περίπτωση εξόφλησης του συνολικού φόρου μέχρι την ημερομηνία καταβολής της α' δόσης. Επιπροσθέτως, οι διατάξεις των παρ. 3&4 του άρθρου 82 του Ν. 2961/2001 παρέχουν στον αρμόδιο Προϊστάμενο τη διακριτική εξουσία να απαιτήσει άμεσα ολόκληρο το ποσό του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου εφόσον ο κληρονόμος ζητήσει την ανάληψη των κληρονομιαίων κινητών που βρίσκονται στα χέρια τρίτων ή την έκδοση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 82 του ν.2961/2001 ορίζεται ρητά ότι ο φόρος κτήσεων αιτία θανάτου, στην περίπτωση κινητών αξιών, καταβάλλεται πριν από την ανάληψή τους από τραπεζικούς λογαριασμούς και λοιπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα όπου έχουν κατατεθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Ν 2961/2001, εφόσον στην περίπτωση της παραγράφου 3, δεν διασφαλίζεται η πληρωμή του φόρου και ο κληρονόμος επιλέξει να μην παρέχει εμπράγματη ασφάλεια ή εγγυητική επιστολή από τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα τράπεζες, ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί στη μερίδα του κληρονόμου καταβάλλεται πριν τη χορήγηση του πιστοποιητικού των άρθρων 105 και 112. Στην περίπτωση αυτή δεν προβλέπεται χορήγηση έκπτωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρχείο “συχνές ερωτήσεις-απαντήσεις” της εφαρμογής myrproperty «7. Πώς υποβάλλονται δηλώσεις κληρονομιάς που περιλαμβάνουν μόνο κινητά περιουσιακά στοιχεία:

Υποβάλλεται ηλεκτρονική δήλωση από τον συμβολαιογράφο όταν συντάσσεται συμβολαιογραφική πράξη ή από τον κληρονόμο ή νόμιμο εκπρόσωπο Νομικού Προσώπου, όταν δεν συντάσσεται συμβολαιογραφική πράξη.

Όταν από τον έλεγχο της εφαρμογής προκύπτει ότι δεν διασφαλίζεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις εμφανίζεται μήνυμα ότι, αν η δήλωση υποβληθεί, ο φόρος, εφόσον βεβαιωθεί, θα πρέπει να καταβληθεί εφάπαξ, εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Εφόσον ο φορολογούμενος επιθυμεί να παράσχει εμπράγματη ασφάλεια ή εγγυητική επιστολή για την καταβολή του φόρου σε δόσεις, τότε υποβάλλει χειρόγραφη δήλωση στη ΔΟΥ.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την 10-04-2023 την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φόρου κληρονομιάς για κινητές αξίες (μετρητά). Ακολούθως, την ίδια ημέρα υπέβαλε μέσω της εφαρμογής αιτημάτων της ΑΑΔΕ, το με αριθμό καταχώρησης/...../1125 αίτημά της, με το οποίο ζητούσε την έκδοση πιστοποιητικού άρθρου 105, μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με παρακράτηση του φόρου από τα προς απόδοση ποσά των τραπεζικών λογαριασμών.

Μετά την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμ...../10-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και το με αριθμό πρωτ...../10-04-2023 πιστοποιητικό άρθρου 105 του Ν 2961/2001 με παρακράτηση και καταβολή του φόρου εφάπαξ εντός τριών ημερών, ήτοι έως 13-04-2023.

Επειδή, στην υπ' αριθμό/10-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς αναγράφεται ότι το ποσό των 190.422,94€, πρέπει να καταβληθεί σε μία δόση εντός τριών εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της, γιατί αφορά κινητά και η καταβολή της ανωτέρω οφειλής δεν διασφαλίζεται από την ακίνητη περιουσία της υποχρέου.

Επειδή, η ανωτέρω αναφορά για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς επί του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης, αποτυπώνει την κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την διασφάλιση της εν λόγω οφειλής και δεν παρασχέθηκε ασφάλεια με την υποβολή της δήλωσης, όπως ορίζεται με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 82 του ν.2961/2001, ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη αναφορικά με την καταβολή του φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, 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, σε κάθε περίπτωση η αρμόδια Φορολογική Αρχή προέβη, ως όφειλε, κατά δέσμια αρμοδιότητα και με πλήρη αιτιολόγηση, στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επιβάλλοντας κύριο φόρο (χωρίς πρόσθετο φόρο), κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως

αυτές ίσχυαν κατά το έτος φορολογίας, δεν σημαίνει ότι ενεργεί κατά παράβαση του κράτους δικαίου, ειδικότερη έκφανση του οποίου αποτελεί η αρχή της χρηστής Διοίκησης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 09-05-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής εγγραφής της-..... του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ'αριθμ...../10-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς	190.422,94€	190.422,94€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.