



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-03-2018

Αριθμ. Αποφ.: 559

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.thess1@n3.syzefxis.gov.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 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. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 με ημερομηνία-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ: κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθμ.-/.....-2017 (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω νέας εκκαθάρισης της αριθμ.-/2017 δήλωσης και β) της υπ'αριθμ.-/.....-2017 (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω νέας εκκαθάρισης της αριθμ.-/2017 δήλωσης, της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου κληρονομιάς

6. Τις από/2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-/.....-2017 **Διορθωτική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς 164.721,89 € για το έτος φορολογίας 2017. Πιο συγκεκριμένα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.-/.....-2017 (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω νέας εκκαθάρισης της αριθμ.-/2017 δήλωσης, με την οποία προσδιόρισε το φόρο που αντιστοιχεί στα ακίνητα με δικαίωμα έκπτωσης και την υπ'αριθμ.-/.....-2017 (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω νέας εκκαθάρισης της αριθμ.-/2017 δήλωσης, με την οποία προσδιόρισε το φόρο που αντιστοιχεί στα κινητά χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Η προσφεύγουσα με την επαγωγή στην κληρονομιά ως μοναδική εξ' αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας κατά την-2016 μητέρας της, προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ.-/2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας την κινητή και ακίνητη περιουσία που κληρονόμησε. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία βεβαιώθηκε φόρος συνολικού ποσού 3.358.954,75 € απαιτητός σε δώδεκα δόσεις με ημερομηνία λήξης της α' δόσης την

.....-2017. Η προσφεύγουσα εξόφλησε το σύνολο της οφειλής μέχρι την ημερομηνία καταβολής της α' δόσης καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των 3.191.007,01€ και της χορηγήθηκε έκπτωση κατά ποσοστό 5% επί του συνόλου της οφειλής.

Στη συνέχεια η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 100 του Ν.2961/2001 προέβη σε νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εκδίδοντας την υπ' αριθμ./.....-2017 διορθωτική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την οποία εκκαθαρίστηκε χωριστά ο φόρος των κληρονομηθέντων ακινήτων επί του οποίου αναγνωρίζεται η έκπτωση του 5% λόγω εξόφλησης της οφειλής μέχρι την ημέρα καταβολής της α' δόσης και χωριστά ο φόρος των κληρονομηθέντων κινητών επί των οποίων δεν αναγνώρισε την έκπτωση του 5% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 82 παρ.4 του Ν. 2961/2001 και της Πολ. 1048/2008. Κατόπιν των ανωτέρω, εστάλησαν με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ./.....-2017 (με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2017) Διορθωτική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς που αφορά στον προσδιορισμό του φόρου των ακινήτων και η υπ' αριθμ...../.....-2017 (με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2017) Διορθωτική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς που αφορά στον προσδιορισμό του φόρου των κινητών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και αυθαίρετη ερμηνεία άρθρου 82 παρ.4 του Κώδικα Κεφαλαίου Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με την Πολ. 1048/2008. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.
2. Αντισυνταγματική η διάταξη καταβολής φόρου κινητών χωρίς έκπτωση, σχετ. άρ. 82 παρ.4 Κώδικα Κεφαλαίου Ν. 2961/2001 – Παραβίαση της αρχής της ισότητας.
3. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Παραβίαση δικαιώματος εκατέρωθεν ακροάσεως πριν την έκδοση των διορθωτικών πράξεων και δη πριν τη βεβαίωση του ποσού των 164.721,89 σε βάρος της.
4. Παραβίαση των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
5. Παραβίαση της αρχής της επιείκειας.
6. Κακή χρήση και υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2961/2001 «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 (κληρονομία) 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, στον Κώδικα Κληρονομιών, άρθρο 3 παρ. 1 ορίζεται ότι «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, στο άρθρο 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18»

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 1 & 2 του Ν. 2961/2001 «1.0 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 διμηνών 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 3 & 4 του ν. 2961/2001 «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 κληρονομιαία 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, 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 κληρονομιαιών 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, 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, μία από τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την φορολογία κληρονομιών είναι ότι ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου και δεν ασκεί καμία επιρροή στον προσδιορισμό του ούτε η συνολική αξία της κληρονομιάς, μέρος της οποίας ενδεχομένως περιέχεται και σε άλλα πρόσωπα, ούτε οποιοδήποτε άλλο παρόμοιο στοιχείο. (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, σελ. 33)

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, από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η βεβαίωση του φόρου κληρονομιάς σε μία δόση άνευ δικαιώματος έκπτωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013 «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρήθηκαν οι διαδικασίες του Κ.Φ.Δ. κατά τα άρθρα 28 & 34 του Ν. 4174/2013 (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου & Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου), πλην όμως η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της αρχής της νομιμότητας και με βάση τις διευρυμένες εξουσίες επανελέγχου, δύναται να παρακάμψει τις τυπικές πλημμέλειες μιας πράξης και να εξετάσει την ουσία, όταν κρίνεται ότι η ακύρωση των πράξεων αυτών μόνο για το λόγο της μη ορθής έκδοσής τους παρίσταται αλυσιτελής, εφόσον μια τέτοια ακύρωση θα είχε ως συνέπεια την εκ νέου και κατ' επανάληψη έκδοση μιας πράξης που είναι κατ' ουσία αβάσιμη και το διαδικαστικό σφάλμα της δε θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στο περιεχόμενό της. (Στε 2589/2014)

Επειδή, η ως άνω πράξη επί της ουσίας είναι ακυρωτέα κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 82 παρ. 4.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε με την αρχική υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, συνεπεία υποβολής της υπ' αριθμ.-/2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στο ποσό των 3.358.954,75 €.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ.-/.....-2018 έγγραφό της βεβαιώνει ότι δεν έχει εκδοθεί πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 για καμιά αιτία (μετοχές, ομόλογα και τραπεζικές καταθέσεις).
- Η προσφεύγουσα κατέβαλε το σύνολο του προσδιορισθέντος με την έκδοση της υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φόρου πριν από τη λήξη της προθεσμίας της α' δόσης και συνεπώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 3 & 4 του άρθρου 82 του Ν. 2961/2001.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τουμε Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση των α) υπ' αριθμ.-/...-**2017** (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω νέας εκκαθάρισης της αριθμ./2017 δήλωσης και β) υπ' αριθμ.-/.....-**2017** (αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017) διορθωτικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση: 0

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.