



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-05-2023

Αριθμός απόφασης: 505

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε με την αδελφή της, ως κληρονόμοι του αποβιώσαντα την πατρός τους, στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, την υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε, περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είχαν συμπεριληφθεί κατά την υποβολή της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Επιπλέον των ανωτέρω, στη συμπληρωματική δήλωση καταχωρήθηκαν προγενέστερες δωρεές-γονικές παροχές από τον πατέρα τους. Μεταξύ άλλων, καταχωρήθηκε από την προσφεύγουσα, η προγενέστερη δωρεά - γονική παροχή της επικαρπίας δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών στη, την οποία (επικαρπία) είχε μεταβιβάσει και παραχωρήσει ο πατέρας της το έτος 2009 δυνάμει του υπ' αριθ. συμβολαίου παραίτησης επικαρπίας της Συμβ/φου

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί προσβαλλόμενη πράξη όσον αφορά στον λάθος υπολογισμό του πρόσθετου φόρου και να της επιστραφεί νομιμοτόκως τυχόν ποσό φόρου που έχει καταβληθεί εν τω μεταξύ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στο πλαίσιο του ελέγχου της από 2013 δήλωσής της, μόλις το 2022, η φορολογική Αρχή επέμεινε στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για περιουσιακά στοιχεία που υποτίθεται ότι είχαν παραλείψει κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης. Για το σκοπό, αυτό, δέκα χρόνια μετά την αρχική δήλωση, υπέβαλε με την αδελφή της την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Σχετικό 4), στην οποία

καταχώρησαν περιουσιακά στοιχεία μικρής αξίας -τα οποία πράγματι εκ παραδρομής δεν είχαν συμπεριλάβει στην αρχική - όπως και εκ νέου την επίμαχη γονική παροχή (και μία ακόμα προς την αδερφή της), την οποία η φορολογική Αρχή θεώρησε εσφαλμένα ότι δεν είχαν δηλώσει.

- Πλημμελής ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου από το έτος 2013, επί τη βάσει στοιχείων προγενέστερης ήδη δηλωθείσας γονικής παροχής, η οποία δεν είχε (κακώς) αρχικώς συνυπολογιστεί για τον προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς κατά το έτος 2013, από υπαιτιότητα της ίδιας της Φορολογικής Αρχής.
- Στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Σχετικό 2) είχε καταχωρηθεί και η προγενέστερη γονική παροχή της επικαρπίας, όπως ευχερώς αποδεικνύεται από μόνη την ανάγνωση του εντύπου της δήλωσης.
- Το έτος 2022, οπότε η φορολογική Αρχή ήλεγξε στην ουσία την ακρίβεια της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης φόρου κληρ. της καταλογίστηκε πέρα από το φόρο κληρονομιάς και πρόσθετος φόρος αφού συνυπολογίστηκε για πρώτη φορά και η γονική παροχή, που έλαβε, παρότι, η εν λόγω γονική παροχή είχε καταχωρηθεί και στην αρχική δήλωσή της, η οποία δε λήφθηκε υπόψη από αμέλεια της ίδιας της φορολογικής αρχής.
- Ο προσδιορισμός κατά τούτο του κρίσιμου πρόσθετου φόρου είναι, όμως, παράνομος και πρέπει να ακυρωθεί ή τουλάχιστον να τροποποιηθεί κατά το μέρος του προσθέτου φόρου που αφορά την ήδη δηλωθείσα στην υπ' αριθ. αρχική δήλωσή της, γονική παροχή.
- Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

« 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2.3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ.81 «Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,.....

2. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθένας χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.»..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν. 2961/2001 «Εκπτώση φόρου συνυπολογιζόμενων δωρεών, γονικών παροχών», ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κτήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπεται ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές.

2. Σε δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, που διέπονται ως προς τη φορολογία από διατάξεις που προΐσχυσαν, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε για αυτές είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί κατά την προηγούμενη παράγραφο, εκπίπεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό και τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, χωρίς το συνυπολογισμό αυτών των δωρεών, γονικών παροχών και των προικών.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 6 του ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης», ορίζεται ότι:

«1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 102 του ν. 2961/2001 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου», ορίζεται ότι:

«1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 69 του ν. 2961/2001 «Συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται - Διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης», ορίζεται ότι:

«4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπεται ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ίδια έντυπα των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, ήτοι, της υπ' αριθ. αρχικής και της υπ' αριθ. συμπληρωματικής, και οι δύο δηλώσεις έχουν υποβληθεί στην ίδια Δ.Ο.Υ., τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. συμβόλαιο παραίτησης επικαρπίας, της Συμβ/φου, λόγω γονικής παροχής, με παρέχοντα τον πατέρα της προσφεύγουσας (απεβίωσε στις 03-04-2012), η δήλωση της γονικής παροχής υπεβλήθη επίσης στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή, από το σώμα της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς προκύπτει η αναγραφή των συμβολαίων των γονικών παροχών, και για τις δύο κληρονόμους, θυγατέρες του αποβιώσαντα. Στην προσφεύγουσα αφορά: α) το με αριθμόσυμβόλαιο γονικής παροχής ψιλής κυριότητας, του Συμβ/φου, β) το με αριθ. συμβόλαιο παραίτησης επικαρπίας, της Συμβ/φου λόγω γονικής παροχής, της Συμβ/φου και γ) το υπ' αριθ. συμβόλαιο της Συμβ/φου

Επειδή, τα με αριθ. συμβόλαια γονικής παροχής, που εν προκειμένω λήφθηκαν υπόψη από την Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου και των προσαυξήσεων, έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του 2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος, γίνεται δεκτός και δεν επιβάλλονται προσαυξήσεις της παρ. 1^α του άρθ. 1 του ν. 2523/97(επιεικέστερη κύρωση), στο φόρο που αναλογεί, επιμεριζόμενος, στις γονικές παροχές.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

N. 3842/2010 - Α' κατηγορία	Βάσει Δ.Ο.Υ.	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Αξία περιουσιακών στοιχείων - Δήλωση 1068/2022	1.584,74€	1.584,74€
Αξία προγενέστερων δηλώσεων	667.281,91€	667.281,91€
Φορολογητέα αξία κληρονομιάς	668.866,65€	668.866,65€
Προγενέστερες γονικές παροχές	410.335,95€	410.335,95€
Συνολική φορολογητέα αξία	1.079.202,60€	1.079.202,60€
Αναλογών φόρος	64.420,26€	64.420,26€
Μείον φόρος που έχει βεβαιωθεί	34.992,40€	34.992,40€
Μείον φόρος προγενέστερων γονικών παροχών	6.912,05€	6.912,05€
Διαφορά φόρου	22.515,71€	22.515,71€
Επιμερισμός φόρου που αναλογεί στην κληρονομιά		(13.954,75€)
Επιμερισμός φόρου που αναλογεί στις γονικές παροχές		(8.560,95€)
Προσαυξήσεις ν. 2523/1997 (60%) που αντιστοιχούν στο φόρο κληρονομιάς	13.509,44€	8.372,85€
Σύνολο για καταβολή	36.025,15€	30.888,56€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.