



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02-06-2023

Αριθμός απόφασης: 541

**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

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**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' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **08-02-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «....., με Α.Φ.Μ. ....», κατοίκου ....., κατά της με αριθ. .... /25-01-2023 Πράξης Διοικητικού 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.

Επί της από **08-02-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ. ....», 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 αριθ. .... /25-01-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, προέκυψε κύριος φόρος ποσού 4.872,53€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 2.923,52€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.796,05€.

Ο προσφεύγων υπόβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού την με αριθ. .... /25-01-2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε, το δικαίωμα της επικαρπίας μιας κάθετης ιδιοκτησίας, ήτοι ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου οικοπέδου επιφανείας 125,50 τ.μ., (εκτάσεως του όλου οικοπέδου 251 τ.μ), που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου Αθηναίων, στο Ο.Τ. που περιβάλλεται από τις οδούς ..... και επί της οδού ..... Επ' αυτής υφίσταται ισόγεια οικία επιφανείας 53,43 τ.μ., ανεγερθείσης με βάση τη με αριθμό ..... άδεια οικοδομής του Πολεοδ. Γραφείου Αθηνών.

Το δικαίωμα της επικαρπίας ανήκε στον θανόντα την 21-05-2013, ....., με ΑΦΜ .....

Ο ....., όσο ευρισκόταν εν ζωή, παρείχε στον υιό του ....., με ΑΦΜ ....., την ψιλή κυριότητα του ανωτέρω ακινήτου με τη γονική παροχή, για την οποία συντάχθηκε το υπ' αριθ. .... /29-01-2001 συμβόλαιο γονικής παροχής της Συμβ/φου Αττικής ....., ενώ ο ίδιος κράτησε την επικαρπία εφ' όρου ζωής.

Ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας της άνω ιδιοκτησίας, που ανήκε στον ....., δυνάμει της με αριθμό .... /31-01-2008 περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης της Συμβ/φου Αθηνών ..... (ΦΜΑ ..... /13-12-2007 της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού) το οποίο είχε υπολογιστεί στα 9/10 της πλήρους κυριότητας.

Βάσει της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με τον αναλογούντα φόρο και τις προβλεπόμενες προσαυξήσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στην εν λόγω περίπτωση δεν οφείλει φόρο κληρονομιάς, καθώς ο διαχωρισμός επικαρπίας - ψιλής κυριότητας είχε γίνει με χαριστική αιτία (γονική παροχή) και όχι με επαχθή (Ν.2961/2001). Με την γονική παροχή, με αριθ. συμβολαίου ...../29-1-2001, χωρίστηκε η ψιλή κυριότητα (στον ..... ) από την επικαρπία (που παρακρατήθηκε από τον παρέχοντα .....).
- Ο ίδιος απέκτησε μέσω πλειστηριασμού (Περίληψη Κατ. Έκθεσης ...../31-1-2008) το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας από τον .....
- Ο επικαρπωτής, ....., απεβίωσε στις 18-07-2013 και η επικαρπία συνενώθηκε με την ψιλή κυριότητα.
- Δεν οφείλεται από αυτόν, που απέκτησε με επαχθή αιτία την ψιλή κυριότητα, φόρος κληρονομιάς, διότι αυτή είχε αρχικώς διαχωριστεί με χαριστική αιτία.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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 άρθρ. 7 του ν. 2961/2001 «Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο», ορίζεται ότι:**

**«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) .....ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16.....».**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 15 του ν. 2961/2001 «Αξία επικαρπίας», ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16. ....»**

**3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας. Σε μεταβίβαση για αόριστο χρόνο με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο εκτός του ψιλού κυρίου, η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο γένεσης της**

φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ηλικία του μεγαλύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του προσώπου που αποκτά το δικαίωμα ενάσκησης.....

**7. Η αξία της επικαρπίας, όταν αυτή εξαρτάται από τη ζωή τρίτου προσώπου, προσδιορίζεται με βάση την ηλικία του μεγαλύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του τρίτου προσώπου.....».**

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρ. 29 του ν. 2961/2001 «Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες», ορίζεται ότι:

«2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:.....

#### **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'**

<b>Κλιμάκια (σε ευρώ)</b>	<b>Συντελεστής κλιμακίου (%)</b>	<b>Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)</b>	<b>Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)</b>	<b>Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)</b>
6.000	—	—	6.000	—
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 81 του ν. 2961/2001 «Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου», ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,.....»

Επειδή με την ΠΟΛ.1014/2003, κοινοποιήθηκε η με αριθ. 588/02 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.....

«Σε προέκταση συνεπώς των παραπάνω σκέψεων νόμιμα μπορεί να αναζητηθεί εν προκειμένω ο αναλογών στη μεταβίβαση της επικαρπίας και μη καταβληθείς, με την αρχική δήλωση φόρος, ανεξαρτήτως της εγκυρότητας του διενεργηθέντος κατά τα εκτεθέντα πλειστηριασμού και της μη προσβολής τούτου παρά του οιουδήποτε έχοντος προς τούτο έννομο συμφέρον, χωρίς τούτο βέβαια να σημαίνει ότι με τον καταλογισμό του φόρου σε βάρος του υπόχρεου υπερθεματιστή, τακτοποιούνται και τυχόν υπάρχουσες ακυρότητες και παρατυπίες περί την εν γένει διαδικασία

και τα αποτελέσματα του ως άνω πλειστηριασμού.....

**VII. Σκόπιμο κρίνεται, ..., να επισημανθεί εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 του ν.1041/1980 , όπως τροποποιήθηκε από 3-1-1989 με το άρθρο 23 παρ. 7 του ν.1828/1989 , σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις μεταβίβασης με αντάλλαγμα της ψιλής κυριότητας ακινήτου, κατά τη συνένωση σ' αυτή με το θάνατο του επικαρπωτή της επικαρπίας, θεωρείται με πλάσμα δικαίου ότι η περιέλευση αυτής στον ψιλό κύριο γίνεται με κληροδοσία, υπόκειται σε**

φόρο κληρονομιάς, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ηλικία του θανόντος επικαρπωτή και τη συγγενική σχέση με αυτήν του υπόχρεου μέχρι τότε ψιλού κυρίου. Ενώ σε περίπτωση μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας με χαριστική δικαιοπραξία με αντίστοιχη παρακράτηση της επικαρπίας ισοβίως και εφόσον ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της, εξαντλείται ολόκληρη η φορολογική υποχρέωση με αποτέλεσμα να μην οφείλεται φόρος κατά τον χρόνο συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα....».

Επειδή, ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας της άνω ιδιοκτησίας, που ανήκε στον ....., εξ' επαχθούς αιτίας, δυνάμει της με αριθ. ....../31-01-2008 περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης της Συμβ/φου Αθηνών ..... (ΦΜΑ ...../13-12-2007 της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού), η οποία υπολογίστηκε στα 9/10 της πλήρους κυριότητας.

Για την μεταβίβαση σε αυτόν του δικαιώματος της ψιλής κυριότητας της άνω ιδιοκτησίας, είχε καταβληθεί ο φόρος μεταβίβασης με την υποβολή της οικείας δήλωσης.

Επειδή, με τον θάνατο του επικαρπωτή ....., στις 21-05-2013, η επικαρπία συνενώθηκε αυτομάτως με την ψιλή κυριότητα.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε καταβάλει τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης μόνο για τα 9/10 της αξίας του ακινήτου (ψιλή κυριότητα), οφείλει φόρο για την αξία του εμπράγματος δικαιώματος της επικαρπίας την οποία θεωρείται ότι απέκτησε με κληροδοσία, για την οποία δεν είχε φορολογηθεί κατά τον χρόνο μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας, με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθ. 7 του ν. 2961/2001, την ημερομηνία θανάτου του επικαρπωτή.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι απέκτησε την ψιλή κυριότητα με επαχθή αιτία, η οποία προερχόταν από τον διαχωρισμό της από την επικαρπία με χαριστική αιτία, και για τον λόγο αυτό δεν οφείλει φόρο επί της επικαρπίας, απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος, διότι η επικαρπία δεν θα φορολογείτο, μόνο εάν επρόκειτο για μεταβίβαση αυτής με χαριστική αιτία και όχι εξ' επαχθούς, όπως εν προκειμένω και συγκεκριμένα στην περίπτωση που συνενωνόταν αυτή με την ψιλή κυριότητα, της οποίας θα είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγησή της (με την παροχή), ήτοι σε περίπτωση που δεν είχαμε αναβολή φορολογίας.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 08-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ. ....», και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα αξία ακινήτων	30.362,64	30.362,64	30.362,64
Αναλογών φόρος	4.872,53€	4.872,53€	4.872,53€
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, ως επιεικέστερος	2.923,52€	2.923,52€	2.923,52€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>7.796,05€</b>	<b>7.796,05€</b>	<b>7.796,05€</b>

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του  
Α6 Τμήματος Επανεξέτασης  
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**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.