



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 16-09-2019

Αριθμός απόφασης: 2625

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., κατά της απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης της διατυπωθείσας επιφύλαξης του επί της με αριθμό/2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής (Αριθμός φακέλου Ζ-.....) που υποβλήθηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/2019 δήλωση φόρου γονικής παροχής (Αριθμός φακέλου Z-.....) που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέκυψε για τον προσφεύγοντα φόρος γονικής παροχής ποσού ύψους 9.425,94€.

Αναλυτικότερα, την 18-03-2019 υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η με αριθμό/Z-...../2019 δήλωση φόρου γονικής παροχής, σύμφωνα με την οποία ο πατέρας του προσφεύγοντος, του με Α.Φ.Μ. (παρέχων γονέας), προέβη σε γονική παροχή προς τον προσφεύγοντα 2.130 ονομαστικών μετοχών, μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», φορολογητέας αξίας ύψους 182.477,10€.

Η εν λόγω φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο.Ο. 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ. 1055/01-04-2003.

Συγχρόνως, στην ως άνω δήλωση φόρου γονικής παροχής, και πιο συγκεκριμένα, στον πίνακα 15 αυτής με τίτλο «Προγενέστερες Δωρεές - Γονικές Παροχές ή Προίκες», συμπλήρωσε ως όφειλε: α) τη με αριθμό/Z-...../2009 δήλωση φόρου γονικής παροχής, φορολογητέας αξίας ύψους 394.907,70€, η οποία αφορούσε προγενέστερη μεταβίβαση, αιτία γονικής παροχής από τον πατέρα του, μετοχών της ίδιας ως άνω εταιρείας, καθώς και β) τη με αριθμό/Z-...../2017 δήλωση φόρου γονικής παροχής, φορολογητέας αξίας ύψους 28.656,94€.

Ειδικότερα, με τη με αριθμό/Z-...../2009 δήλωση φόρου γονικής παροχής δηλώθηκε η μεταβίβαση, αιτία γονικής παροχής, 3.630 ονομαστικών μετοχών της ως άνω ανώνυμης εταιρείας. Κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης, οι διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 είχαν τροποποιηθεί - συμπληρωθεί με τις διατάξεις του Ν. 3634/2008 και, ως εκ τούτου, οι μεταβιβαζόμενες από χαριστική αιτία μετοχές υπήχθησαν σε φόρο, ο οποίος υπολογίστηκε αυτοτελώς με συντελεστή 1,2%, μετά την αφαίρεση, όμως, του αφορολογήτου των ενενήντα πέντε χιλιάδων ευρώ (95.000€), σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα που ίσχυε για τους υπαγόμενους, λόγω συγγενικής σχέσης, στην κατηγορία Α'.

Επιπλέον, ταυτόχρονα με την υποβολή της με αριθμό/Z-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής ο προσφεύγων **διατύπωσε εγγράφως, επί του σώματος αυτής, επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013**, η οποία έχει επί λέξει ως εξής: «*Επιφύλαξη: Η προγενέστερη γονική παροχή που αναγράφεται ανωτέρω στον πίνακα 15 ύψους 394.907,70€ έτους 2009 δεν πρέπει να συνυπολογιστεί κατά την εκκαθάριση του φόρου επειδή έχει φορολογηθεί αυτοτελώς, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει.*».

Η ως άνω διατυπωθείσα επιφύλαξη δεν έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης και τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής του,
- την ακύρωση της έμμεσης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί της κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 επιφύλαξης που διατύπωσε στη με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωση φόρου γονικής παροχής σχετικά με το μη συνυπολογισμό κατ' άρθρο 29 παρ. 7 του Ν. 2961/2001 προγενέστερης γονικής παροχής που έλαβε χώρα το έτος 2009 και είχε φορολογηθεί αυτοτελώς,
- τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου φόρου γονικής παροχής, προκειμένου ο τελευταίος να προσδιοριστεί στο νόμιμο ύψος του, και
- την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος υπερβάλλοντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη αιτιολογημένη η απόρριψη της **ταυτόχρονα** με την υποβολή της με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης **ρητής, ειδικής και αιτιολογημένης επιφύλαξης του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013** σχετικά με το ότι δεν πρέπει να συνυπολογιστεί κατά την εκκαθάριση του φόρου η προγενέστερη γονική παροχή μετοχών που έλαβε χώρα το έτος 2009.
- Η μεταβίβαση, από χαριστική αιτία (γονική παροχή), σε εκείνον μετοχών που έλαβε χώρα το έτος 2009 υπήχθη υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 1,2%, με τη θέση σε ισχύ του Ν. 3634/2008, σύμφωνα με τον οποίο καταργήθηκε η δυνατότητα του υπόχρεου να επιλέξει μεταξύ της αυτοτελούς φορολόγησης ή του υπολογισμού του φόρου για τη μεταβίβαση μετοχών με βάση τις φορολογικές κλίμακες. Ως εκ τούτου, η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων σε εκείνον, αιτία γονικής παροχής, μετοχών, συνολικού ποσού ύψους 394.907,70€, υπήχθη ολόκληρη στη φορολόγηση με **αυτοτελή συντελεστή 1,2%**.
- Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 7 του Ν. 2961/2001, «για τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 του παρόντος», και, συνεπώς, δεν έπρεπε να συνυπολογιστεί κατά την εκκαθάριση του φόρου της με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής η προγενέστερη γονική παροχή του έτους 2009.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη αιτιολογημένα απορρίφθηκε η **ταυτόχρονα** με την υποβολή της με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης **ρητή, ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013** σχετικά με το ότι δεν πρέπει να συνυπολογιστεί κατά την εκκαθάριση του φόρου η προγενέστερη γονική παροχή μετοχών που έλαβε χώρα το έτος 2009.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δε συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από το Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης ενήργησε πριν την παρέλευση της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών (από την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης με έγγραφη επιφύλαξη), προβαίνοντας, ως απάντηση, στην εκκαθάριση της από 18-03-2019 υποβληθείσας δήλωσης φόρου γονικής παροχής και στη βεβαίωση του φόρου που προέκυψε. Ως εκ τούτου, η διατυπωθείσα επί του σώματος της εν λόγω δήλωσης επιφύλαξη του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτή κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων περί συνυπολογισμού των προγενέστερων γονικών παροχών.

Επειδή, από τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις δεν προβλέπεται ειδική αιτιολογία επί απόρριψης διατυπωθείσας επιφύλαξης, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μεταβίβαση, από χαριστική αιτία (γονική παροχή), σε εκείνον μετοχών που έλαβε χώρα το έτος 2009 υπήχθη υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 1,2%, με τη θέση σε ισχύ του Ν. 3634/2008, σύμφωνα με τον οποίο καταργήθηκε η δυνατότητα του υπόχρεου να επιλέξει μεταξύ της αυτοτελούς φορολόγησης ή του υπολογισμού του φόρου για τη μεταβίβαση μετοχών με βάση τις φορολογικές κλίμακες, και, ως εκ τούτου, η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων σε εκείνον, αιτία γονικής παροχής, μετοχών, συνολικού ποσού ύψους 394.907,70€, υπήχθη ολόκληρη στη φορολόγηση με **αυτοτελή συντελεστή 1,2%.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' 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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α) [...], β) [...], γ) [...], δ) [...], ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας» του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαταστάθηκαν, τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν ως ακολούθως:

«1. Το άρθρο 29 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

Άρθρο 29 Ν. 2961/2001 - Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες (όπως ίσχυε και το έτος 2009)

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και δ) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: [...].

[...]

2. Η αιτία θανάτου κτήση ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%), μετά την αφαίρεση αξίας ενενήντα πέντε χιλιάδων (95.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, προκειμένου για

κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Τα ποσά του προηγούμενου εδαφίου αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των κληρονομιών ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των επόμενων παραγράφων 3 και 4.

3. Η αιτία θανάτου κτήση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Η αιτία θανάτου κτήση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

[...]

2. Το άρθρο 44 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

Άρθρο 44 Ν. 2961/2001 - Υπολογισμός και εκπτώσεις φόρου (όπως ίσχυε και το έτος 2009)

1. Οι παράγραφοι 1, 3 και 8 του άρθρου 29 εφαρμόζονται ανάλογα και στην κτήση αιτία δωρεάς σε συνδυασμό με το άρθρο 45. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
95.000	-	-	95.000	-
25.000	5	1.250	120.000	1.250
145.000	10	14.500	265.000	15.750
Υπερβάλλον	20			

[...]

Από το φόρο δωρεάς που προκύπτει εκπίπτει: α) Ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6 και 8 του άρθρου 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 45. Το πρόσθετο αφορολόγητο των γεωργών που ορίζεται στην ενότητα Γ του άρθρου 26 και η ειδική έκπτωση του άρθρου 27 αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 29.

3. Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών, καθώς και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες στους υπαγόμενους στην Α' κατηγορία λόγω συγγενικής σχέσης, το αφορολόγητο ανερχόταν σε 95.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από το φόρο δωρεάς που προέκυπτε εκπιπτόταν: α) Ο φόρος των προγενέστερων γονικών παροχών, που συνυπολογίζονταν σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου γονικής παροχής του έτους 2009, η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών υποβλήθηκε σε φόρο με βάση τη φορολογική κλίμακα της κατηγορίας του (Α' κατηγορία), λόγω συγγενικής σχέσης. Για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου λήφθηκε αρχικώς υπόψη το ως άνω αφορολόγητο ποσό της αντίστοιχης κλίμακας, ήτοι το ποσό των 95.000,00€, και, εν συνεχεία, το υπόλοιπο ποσό υπήχθη σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%).

Ήτοι η εκκαθάριση διενεργήθηκε ως εξής:

$[394.907,70\text{€ (Αξία μετοχών 2009)} - 95.000,00\text{€ (αφορολόγητο)} = 299.907,70\text{€ (αξία που υπήχθη σε φόρο αυτοτελώς)}] * 1,2\% = 3.598,89\text{€}$, ήτοι το ποσό του φόρου που προέκυψε, το οποίο βεβαιώθηκε με το με αριθμό/2009 τριπλότυπο βεβαίωσης (βεβαιωθέν ποσό 3.598,89€ - 179,94€ έκπτωση = 3.418,95 εισπραχθέν ποσό).

Επειδή, ο φόρος της γονικής παροχής του έτους 2009 υπολογίστηκε σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το συνολικό ποσό των 394.907,70€ υπήχθη ολόκληρο και

υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 1,2% είναι λανθασμένος και, ως εκ τούτου, απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με το άρθρο 29 παρ. 7 του Ν. 2961/2001 «για τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 του παρόντος» και, κατά συνέπεια, δεν έπρεπε να συνυπολογιστεί κατά την εκκαθάριση του φόρου της με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής η προγενέστερη γονική παροχή του έτους 2009.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 11 και 12 του άρθρου 1 του Ν. 3815/2010 ορίστηκε ότι:

«11. Σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου αυτού, συνυπολογίζονται όλες οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες κατά τις διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία.

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 8η Ιανουαρίου 2010.».

Επειδή, ο φόρος της με αριθμό/Ζ-...../2019 δήλωσης φόρου γονικής παροχής υπολογίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τη φορολογική κλίμακα της Α' κατηγορίας του Ν. 3842/2010.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010, το άρθρο 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαταστάθηκε ως ακολούθως:

«14. Το άρθρο 29 αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 29 - Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες (όπως ισχύει)

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του Ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: [...].

[...]

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 Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

[...]

3. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

4. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και της ενότητας Α του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

5. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%). Η αιτία θανάτου κτήση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα αυτά υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%).

6. Για την απόκτηση δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας και δικαιωμάτων που απορρέουν από άδεια μεταλλευτικών ερευνών, ο φόρος υπολογίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού επί της εκτάσεως του μεταλλείου ή του χώρου της άδειας μεταλλευτικών ερευνών.

7. Για τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 και 36 του παρόντος.

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/920.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α') και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 3155/1955 (ΦΕΚ 63 Α'). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών» του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

«Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το άρθρο 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος

γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο.

Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.».

(**Σχετικό:** το άρθρο 1 παρ. 11 του Ν. 3815/2010, ΦΕΚ Α' 5/26-01-2010)

Επειδή, ο υπολογισμός του φόρου έγινε βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.».

(Το άρθρο 44 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου.)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«[...]

Β. 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.».

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), «το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται, υποβάλλεται σε φόρο [...]», προκύπτει σαφώς ότι μόνο η αιτία δωρεάς κτήση χρηματικών ποσών δε συνυπολογίζεται με προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές, καθώς ο φόρος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή για την Α' κατηγορία (10%).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ρητά ο συνυπολογισμός των προγενέστερων γονικών παροχών, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα και δε γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

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

Αριθμός δήλωσης φόρου γονικής παροχής:/Ζ-...../2019

Καταλογιζόμενο ποσό φόρου γονικής παροχής: 9.425,94€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.