



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-11-2022

Αριθμός Απόφασης: 3785

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. 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».
3. Την από **29-6-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αριθμό/23-5-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ./23-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23-5-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επί της από **29-6-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ** 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 αρ./23-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ύψους **4.384,76€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 29 του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3842/2010.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε στο πλαίσιο ελέγχου της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς της κληρονομούμενης με ΑΦΜ, που απεβίωσε στις 15-03-2011, δυνάμει της με αρ. /28-7-2021 εντολής μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Η κληρονομούμενη σύμφωνα με το με αριθ. /10-01-2014 **πρακτικό δημοσίευσης της ιδιόγραφης διαθήκης** του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατέλειπε κληρονόμους τους: α) β) και γ) Για την κληρονομιά υπεβλήθησαν οι με αριθ. /04-07-2011, /10-12-2012 και /10-10-2014 **κοινές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς** με αρ. φακέλου /2011 στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των ως άνω δηλώσεων φόρου κληρονομιάς προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολική διαφορά φορολογητέας αξίας ύψους 39.373,55€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1.** Μη νόμιμος ο συνυπολογισμός στο ενεργητικό της κληρονομιάς του 1/3 της αποζημιώσεως της ασφαλιστικής εταιρείας ύψους 24.723,02€. Το εν λόγω ποσό δεν προέρχεται από ασφάλεια ζωής αλλά απόδοση καταβληθέντων νοσηλείων συνολικού ύψους 74.169,06€ τα οποία κατέβαλλε η ασφαλιστική εταιρεία κατά ίσα μερίδια στους, και και αφορούν έξοδα νοσηλείας της θανούσας κατά το χρονικό διάστημα από 2/2/2011-15/3/2011. Η αιτιολογία με την οποία απερρίφθη από τον έλεγχο ο υπολογισμός των 24.723,02€ στο παθητικό της κληρονομικής της μερίδας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατά αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν:

1.Α).....Δ)Τα χρέη από νοσήλια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 2 ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) ..γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι..»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 61 ν.2961/2001**, [όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την κατάργησή τους με την παράγραφο Α.2 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ήτοι μέχρι την 31/12/2019], ορίζεται ότι:

«**Β. Δήλωση με επιφύλαξη**

1. Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης φορολογικής δήλωσης, ο υπόχρεος σε επίδοση αυτής μπορεί να περιλάβει σε αυτή και στοιχεία φορολογητέας ύλης, για τα οποία διατηρεί αμφιβολίες αν έχει από το νόμο υποχρέωση, κάνοντας ρητή για το λόγο αυτό επιφύλαξη στη δήλωση που επιδίδει. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να απαντήσει στο φορολογούμενο θετικά ή αρνητικά μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της δήλωσης ως εξής:

α) είτε να δεχθεί την επιφύλαξη καινά διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη,

β) είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με την κοινοποιούμενη πράξη που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτήν, αν δεν επέλθει εξώδικη

λύση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην οριζόμενη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Το διοικητικό πρωτοδικείο αποφαινεται για το αίτημα και τηρείται σε κάθε περίπτωση η ενώπιον αυτού ισχύουσα διαδικασία.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 69 παρ. 4 του ν. 2961/2001** 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, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 72 του ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. **Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.**

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. **Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.**

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. **Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.29 του αρθ.72 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «29. 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**. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** :«1. Ο υπόχρεος, **εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις **4-7-2011** από κοινού με τους εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου κληρονόμους α) (σύζυγος) και β) (τέκνο) την με αριθ./**04-07-2011** **αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς** της κληρονομούμενης μητέρας της Σύμφωνα με την λόγω αρχική δήλωση οι ως άνω κληρονόμοι κληρονομούν ποσοστό $1/3$ εξ αδιαιρέτου της αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία για την κάλυψη των εξόδων νοσηλείας (μέρους αυτών) της κληρονομούμενης, ποσού 74.169,06€, το οποίο σύμφωνα με τη συνημμένη βεβαίωση θα καταβληθεί σε ίσα μερίδια στον σύζυγο και στα τέκνα της, ήτοι ποσό ύψους **24.723,00€** ($74.169,06 \times 1/3$) για κάθε κληρονόμο. Το εν λόγω ποσό συμπεριελήφθη στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας ανά κληρονομική μερίδα έκαστου κληρονόμου.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα επικαλείται ότι το ποσό ύψους **24.723,00€** ως ποσοστό $1/3$ εξ αδιαιρέτου της ασφαλιστικής αποζημίωσης από την δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας της καθόσον το ποσό αυτό δεν προέρχεται από σύμβαση ασφάλειας ζωής αλλά από απόδοση καταβληθέντων νοσηλείων και συνεπώς θα έπρεπε να εκπεστεί από το ενεργητικό αυτής. Περαιτέρω επικαλείται ότι κατά την εκκαθάριση και επανυπολογισμό της δικής της μερίδας βάσει της με αρ./10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης, το ποσό αυτό συμπεριελήφθη μόνο στο ενεργητικό της κληρονομικής της μερίδας και όχι και στο παθητικό αυτής, ενώ κατά την εκκαθάριση της κληρονομικής μερίδας του πατέρα της, το εν λόγω ποσό συμπεριελήφθη τόσο στο ενεργητικό όσο και στο παθητικό αυτής.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε ως προς το ποσό ύψους 24.723,00€ από την καταβολή της ασφαλιστικής αποζημίωσης το οποίο είχε συμπεριληφθεί στην με αρ./4-7-2011 αρχική υποβληθείσα δήλωση το οποίο κατά την εκκαθάριση της με αρ./10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης συμπεριελήφθη μόνο στο ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, εφόσον με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν προσδιορίστηκε στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας επιπλέον αξία ως προς το ποσό της ασφαλιστικής αποζημίωσης, με επαύξηση της κληρονομικής της μερίδας ούτε διαφοροποιήθηκε η φορολογητέα αξία σε σχέση με αυτή που είχε προσδιοριστεί με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθησαν από τους κληρονόμους, στην υπό κρίση περίπτωση δεν δημιουργείται διοικητική διαφορά ουσίας, με τη δημιουργία βάρους ή παράλειψης έναντι της προσφεύγουσας, η οποία θα μπορούσε να αμφισβητηθεί κατ' αρθ.63 ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι λόγοι, ως λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλονται αλυσιτελώς.

Περαιτέρω, ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη συμπερίληψης στο παθητικό της κληρονομικής της μερίδας του ποσού ύψους 24.723,00€, κατά την εκκαθάριση της με αρ./10-10-2014 συμπληρωματικής δήλωσης, αυτός προβάλλεται ομοίως αλυσιτελώς καθόσον η εν λόγω δήλωση υπεβλήθη από τους εκ διαθήκης κληρονόμους σε συνέχεια του με αρ./10-1-2014 πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης στο οποίο ορίζεται ρητά ότι η διαθέτης ορίζει ότι τα οποιαδήποτε χρέη σε τρίτους να βαρύνουν μόνο τον σύζυγό της και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε εκκαθάριση αυτής λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα εφόσον αμφισβητούσε την συμπερίληψη του ποσού ύψους 24.723,00€ της ασφαλιστικής αποζημίωσης στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας, διατηρούσε το σχετικό δικαίωμα είτε να υποβάλλει τόσο την με αρ./2011 αρχική δήλωση όσο και την με αρ./2014 συμπληρωματική δήλωση με επιφύλαξη ως προς το ποσό αυτό και να ζητήσει τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας

ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του αρθ.61 ν. 2961/2001 όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο υποβολής των σχετικών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, είτε να προβεί σε ανάκληση των εν λόγω δηλώσεων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του αρθ.72 ν. 2961/2001, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις. Συνεπώς δεν είναι δυνατή η αμφισβήτηση της αξίας τη κληρονομικής μερίδας κατά τις διατάξεις του αρθ. 63 του Κ.Φ.Δ., ως προς το ποσό της ασφαλιστικής αποζημίωσης, εφόσον ο παρών έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε ως προς την αξία που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στις οικείες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Επειδή με την παρούσα δεν προβάλλονται λόγοι ουσίας, ήτοι δεν αμφισβητούνται οι διαφορές φορολογητέας αξίας επί της κληρονομιαίας περιουσίας της προσφεύγουσας που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 29-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουτης, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αριθμό/23-5-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό έτος 2011

-Η υπ' αριθμ./23-5-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς:
4.834,76€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.