



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 23/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4478

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/07/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Αμφιάλης Κερατσινίου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά του με αριθ. /2016 Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον με αριθ. /2016 Οριστικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/06/2016 οικεία έκθεση ελέγχου του ελεγκτή

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθ. .../2016 Οριστικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 72.792,86 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 42.219,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 115.012,72 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ. .../14.08.2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ- .../06) του κληρονομούμενου του ..., ΑΦΜ, που απεβίωσε την 19/01/2006, αφήνοντας εξ αδιαθέτου τελικό κληρονόμο μεταξύ άλλων, (μετά των αποποιήσεων που έλαβαν χώρα από τους λοιπούς συγγενείς) την προσφεύγουσα, τέκνο ανιψιού του κληρονομούμενου, η οποία κατέστη κληρονόμος με το ευεργέτημα της επ' ωφελείας απογραφής της κληρονομιάς κατά το ποσοστό της κληρονομικής της μερίδας, ήτοι 3/6 εξ' αδιαιρέτου και προέβη: α) στη με αριθμό .../08-01-2014 συμβολαιογραφική πράξη απογραφής κληρονομιάς του ως άνω κληρονομούμενου της Συμβολαιογράφου Χανίων και β) στη με αριθμ. .../13-12-2013 συμβολαιογραφική πράξη απογραφής κληρονομιάς του ως άνω κληρονομούμενου της Συμβολαιογράφου Πειραιά

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος εξέτασε την υπ' αριθμ. .../14-01-2014 δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας, η οποία συντάχθηκε σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. .../2013, .../2013, .../2013 και .../2013 Διαδικασίες Εκούσιας των Ειρηνοδικείων Πειραιά, Σαλαμίνας, Χανίων και Λαυρίου αντίστοιχα, μετά από αίτηση της κληρονόμου με το ευεργέτημα της επ' ωφελεία απογραφής. Στην ως άνω δήλωση η προσφεύγουσα εκτός των άλλων δήλωσε στοιχεία παθητικού που αφορούν χρέη της εταιρείας ΟΕ, τα οποία ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε αφού δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/01 περί εκπτώσεως χρεών κληρονομιάς και έκρινε την υποβληθείσα δήλωση ανακριβή.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος προσδιόρισε την κληρονομητέα αξία της εταιρείας ΟΕ, ΑΦΜ: με έδρα το Ν. Ικόνιο Πέραμα επί της οδού στην οποία ο κληρονομούμενος ως ομόρρυθμος εταίρος, κατείχε εταιρικό μερίδιο 30%, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 του Υπ. Οικονομικών.

Οπότε, η συνολική αξία των κληρονομιαιών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 508.964,27 ευρώ ενώ βάσει δήλωσης ήταν μηδενική.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή της από την υποχρέωση καταβολής φόρου για την κληρονομία του του, την οποία τύποις αποδέχθηκε με το ευεργέτημα της απογραφής καθ' ότι ανήλικη κατά τον χρόνο της επαγωγής της, πλην όμως κατ' ουσίαν αποποιήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Τόσο οι γονείς της, όσο και η ίδια μετά την ενηλικίωσή της, ουδεμία απολύτως θέληση ή/και πεποίθηση είχανε για αποδοχή της κληρονομιάς αλλά αποκλειστικά και μόνο για αποποίησή της και η διαδικασία της απογραφής ήταν τόσο για εκείνη όσο και για τους γονείς της μια τυπική διαδικασία αποδέσμευσής της από τα επαχθή βάρη που αυτή θα συνέπετο.
2. Ενηλικιώθηκε στις 24/01/2013 και στις 15/04/2013 προέβη σε αποποίηση της κληρονομιάς του του και προς τούτο συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2013 έκθεση καταχώρησης δηλώσεως αποποιήσεως κληρονομιάς στο Ειρηνοδικείο Αθηνών.
3. Ο έλεγχος κακώς δεν αποδέχτηκε την ως άνω αποποίηση και της υπέδειξε να προχωρήσει σε αποδοχή της κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθμ. 1884 απόφαση του ΣτΕ.
4. Ο έλεγχος κακώς δεν αποδέχτηκε τα χρέη της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας τα οποία ήταν βεβαιωμένα ατομικά στον κληρονομούμενο, ήτοι χρέη που κατά το χρόνο θανάτου του ανήρχοντο στο ποσό των *Ευρώ 1.970.964,00, στο παθητικό της κληρονομιάς.*
5. Η απόρριψη των χρεών της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, αβίαστα τουλάχιστον ως προς τα χρέη προς το Δημόσιο και το ΙΚΑ, τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 732.493,19 ευρώ, έρχεται σε αντίφαση με την ως άνω ΠΟΛ 1103/2004 που δεσμεύει τη Διοίκηση.
6. Ο κληρονομούμενος ως ομόρρυθμος εταίρος ευθύνονταν, σύμφωνα με τα άρθρο 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 ν. 4072/2012, προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο με την ατομική τους περιουσία για την αυτούσια εκπλήρωση των εταιρικών και φορολογικών υποχρεώσεων προς ιδιώτες, Δημόσιο, Ι.Κ.Α. κλπ. παράλληλα με την ίδια την εταιρεία.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Επί πλέον έρχεται σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομιάς σε μια τέτοια κληρονομιά καταλήγει σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, που προστατεύει τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Επειδή, με το άρθρο 1847 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης.

Αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία Κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό, η προθεσμία είναι ενός έτους.

Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η Παραγραφή.».

Επειδή, με το άρθρο **1850 του Α.Κ.** ορίζεται ότι:

«Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομία θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή.».

Επειδή, με το άρθρο **1527 του Α.Κ.** ορίζεται ότι:

«Η κληρονομία που επάγεται στο ανήλικο τέκνο θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτή πάντοτε με το ευεργέτημα της απογραφής, και το τέκνο, με την επιφύλαξη των διατάξεων το άρθρου 1912, δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα αυτό. Τρίτοι, που έχουν έννομο συμφέρον, μπορούν να αξιώσουν από το γονέα ο οποίος έχει τη διοίκηση, να συντάξει απογραφή μέσα σε τέσσερις μήνες το βραδύτερο.».

Επειδή, με το άρθρο 1902 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Όσο ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληρονομία, μπορεί να δηλώσει ότι την αποδέχεται με το ευεργέτημα της απογραφής. Η δήλωση γίνεται στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας.

Η δήλωση αποδοχής θεωρείται ότι έγινε με το ευεργέτημα της απογραφής, αν ο κληρονόμος είναι πρόσωπο για το οποίο η αποδοχή της κληρονομίας γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής.».

Επειδή, με το άρθρο 1904 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Ο κληρονόμος με απογραφή ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της κληρονομίας έως το ενεργητικό της.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ενηλικιώθηκε στις 24/01/2013 και στις 15/04/2013 προέβη σε αποποίηση της κληρονομίας του του και προς τούτο συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2013 έκθεση καταχώρησης δηλώσεως αποποιήσεως κληρονομίας στο Ειρηνοδικείο Αθηνών.

Επειδή, στη συνέχεια, η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τη κληρονομία του κληρονομούμενου του, ΑΦΜ με το ευεργέτημα της απογραφής και προέβη αρχικά: α) στη με αριθμό/31-03-2015 συμβολαιογραφική πράξη απογραφής κληρονομίας του ως άνω κληρονομούμενου της Συμβολαιογράφου Χανίων και β) στη με αριθμ./27-03-2015 συμβολαιογραφική πράξη απογραφής κληρονομίας του ως άνω κληρονομούμενου της Συμβολαιογράφου Πειραιά και κατόπιν προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ./2014 δήλωσης φόρου κληρονομίας, η οποία συντάχθηκε σύμφωνα με τις υπ' αριθμ./2013, .../2013, .../2013 και/2013 Διαδικασίες Εκούσιας των Ειρηνοδικείων Πειραιά, Σαλαμίνας, Χανίων και Λαυρίου αντίστοιχα.

Επειδή, επομένως, η προσφεύγουσα με τη σύνταξη απογραφής εντός του έτους από την ενηλικίωσή της, προέβη σε σιωπηρή ανάκληση της υπ' αριθμ./15-04-2013 δήλωσης αποποίησης της κληρονομίας του του που είχε συντάξει στο Ειρηνοδικείο Αθηνών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ήδη από το έτος 2013, εφόσον είχε αντίθετη άποψη, θα μπορούσε ενδεικτικά να αιτηθεί τη δικαστική αναγνώριση της προαναφερόμενης ως άνω δήλωσης αποποιήσεως της ως εμπρόθεσμης δια αγωγής στα πολιτικά δικαστήρια και προσκομίζοντας στη

διοίκηση τυχόν εκδιδόμενη υπέρ της απόψεώς της δικαστική απόφαση να την υποχρεώσει στην εφαρμογή αυτής.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του Α.Κ. προκύπτει ότι η αποδοχή της κληρονομίας με το ευεργέτημα της απογραφής συνεπάγεται για τον κληρονόμο με απογραφή μια σειρά από υποχρεώσεις, η μη τήρηση των οποίων ενέχει νομικές συνέπειες γι' αυτόν.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αποδοχή της κληρονομίας με το ευεργέτημα της απογραφής είναι μια τυπική διαδικασία και κατ' ουσία ταυτίζεται με την αποποίηση, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, το δεδικασμένο της υπ' αριθμ. 1884 απόφασης του ΣΤΕ ισχύει μόνο μεταξύ των διαδίκων και ορισμένων καθορισμένων από το νόμο προσώπων. Η σχετικότητα αυτή εκπηγάει από το δικαίωμα ακρόασης του άρθρου 20 του Συντάγματος. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη νομοθεσία που ρυθμίζει τα υποκειμενικά όρια του δεδικασμένου μεταξύ των διαδίκων. Εξάλλου, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να συμμορφώνεται στις κατ' ιδίαν δικαστικές αποφάσεις που αφορούν την κάθε υπό κρίση περίπτωση και όχι γενικά τη νομολογία, πολύ περισσότερο μάλιστα όταν αυτή δεν είναι πάγια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, που κυρώθηκε με το νόμο 2961/2001, περί έκπτωσης χρεών:

«1. Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

Β) Η οφειλή από προίκα του κληρονομουμένου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου.

Προκειμένου για προίκα, διατιμημένη λόγω πώλησης ή σε χρήμα ή κατά τις διατάξεις των άρθρων 1412 και 1413 του Α.Κ., η οποία συστάθηκε πριν από την 1η Μαΐου 1954, εκπίπτει από την κληρονομία το ποσό αυτής που αναφέρεται στο προικοσύμφωνο αφού πολλαπλασιαστεί επί το λόγο $T2/T1$ των μέσων ετήσιων τιμαρίθμων καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης (T2) και του χρόνου σύστασης (T1).

Γ) Τα χρέη του κληρονομουμένου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσιδίκος μετά το θάνατο του κληρονομουμένου.

Δ) Τα χρέη από νοσήλεια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομουμένου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

2. Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτονται.
3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που εν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.
4. Από την κληρονομιαία περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπεσθεί ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που αποδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση.
- Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.
5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.
- Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.»
- Επειδή**, εν προκειμένω ο κληρονομούμενος ήταν ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30% στην εταιρεία «..... ΟΕ», η οποία εταιρεία παρουσίαζε χρέη. Τα εν λόγω χρέη δεν ήταν βεβαιωμένα ατομικώς στον κληρονομούμενο αλλά αποτελούσαν χρέη συνεπτευθυνότητας, υπό την ιδιότητά του ως ομορρύθμου εταίρου της.
- Επειδή**, ορθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα χρέη της εν λόγω εταιρείας αυτούσια ως χρέη της εν λόγω κληρονομιαίας περιουσίας αλλά υπολόγισε το παθητικό της εν λόγω κληρονομίας σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.
- Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. α' του ως άνω νομοθετήματος, κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.
- Επειδή** σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομίας, όμως λόγω της φύσης του, είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου, ενεργοποιείται, ήτοι καταβάλλεται στο δανειστή (ΣτΕ 4091/2000, 3281/2007 και 3485/2015).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλει τα επίδικα χρέη του κληρονομούμενου, λόγω της συμμετοχής του στην επιχείρηση «.....Ο.Ε.», ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά έκρινε ότι τα χρέη αυτά δεν προσμετρώνται στο παθητικό της κληρονομιάς.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη διότι ο έλεγχος δεν έλαβε αυτούσια υπόψη του τα χρέη της ομορρύθμου εταιρείας και τουλάχιστον τα χρέη προς το δημόσιο και το ΙΚΑ ως παθητικό της κληρονομιάς του κληρονομούμενου είναι αβάσιμος.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1055/1.4.2003 Απόφαση του Υπ. οικονομικών με θέμα: «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.» ορίζεται ότι:

Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:
Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ

....

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.».

Επειδή, εν προκειμένω, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε την κληρονομητέα αξία της εταιρείας «..... ΟΕ» σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003 απόφασης του Υπ. Οικονομικών συνυπολογίζοντας τα εν λόγω χρέη στον καθορισμό της καθαρής θέσης της εταιρείας.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ΠΟΛ. 1055/2003 που τον δεσμεύει, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του ν.2961/2001 και της ΠΟΛ.1055/2003. Ωστόσο, ο σχετικός έλεγχος ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι της Διοίκησης (άρθρο 93§4 του Συντάγματος), η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του ν. 2961/2001 με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις νόμων.

Επειδή, ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα προσδιόρισε τη συνολική αξία των κληρονομιαιών περιουσιακών στοιχείων σε 508.964,27 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα

Φορολογίας Κληρονομιών, το οποίο είχε ως συνέπεια τον προσδιορισμό συνολικού φόρου ποσού 23.613,71 € για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις της κατηγορίας γ' του άρθρου 20 του ν. 3427/2005.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/06/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επί της οποίας εδράζεται ο προσβαλλόμενος Οριστικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της ιδίας Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/07/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **Α.Φ.Μ.**

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

Χρονολογία Φορολογίας 2006

Φόρος κληρονομιάς βάσει του υπ' αριθμ./2016 Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά:	115.012,72 €
--	---------------------

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).