



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, 07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3733

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 10/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου ΝΙΚΑΙΑΣ 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 11/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

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 10/06/2016 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 31.079,80€, ο οποίος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων του ν. 3427/2005.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ./25.01.2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ-/06) του κληρονομούμενου , ΑΦΜ , που απεβίωσε την 15/04/2006, αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους, την προσφεύγουσα σύζυγό του, την κόρη του , ΑΦΜ: και την εγγονή του , ΑΦΜ: , οι οποίες αποδέχτηκαν την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος εξέτασε τα στοιχεία του Παθητικού της κληρονομιάς λαμβάνοντας υπόψη τις με αριθμό/07,/07,/08,/14 και/14 δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τους κληρονόμους, τα στοιχεία που προέκυψαν από την με ημερομηνία 29/01/2008 έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ./19.05.2015 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

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

1. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./24-11-2006 Έκθεση Απογραφής Περιουσίας του Συμβολαιογράφου Πειραιά , το συνολικό ποσό του ενεργητικού ανήρχετο στο ποσό των 909.915,75€ και το συνολικό ποσό του παθητικού στο ποσό του 1.832.444,89€. Κατά συνέπεια οι με αριθμό .../2007 και/2008 δηλώσεις της εκ παραδρομής υπεβλήθησαν κατά το παρελθόν, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα ως προς τον προσδιορισμό του φόρου, και ο προσβαλλόμενος οριστικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς όπως και όλες οι συναφείς προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανυπόστατες,

- απαράδεκτες, άλλως νόμω αβάσιμες, δεδομένης της ως άνω έλλειψης ενεργητικού της κληρονομιάς και του ανυπάρκτου υποστάσεως της κληρονομικής ομάδος.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθόσον δεν εμπεριέχουν σαφής, ειδική, εμπεριστατωμένη και επαρκή αιτιολογία για τους λόγους διαφοροποίησης του παθητικού από την ως άνω Έκθεση Απογραφής Περιουσίας.
 3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθόσον έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος της Δ.Ο.Υ. προς έκδοσης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 και καθόσον στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα υποβολής ανακριβούς δήλωσης εκ μέρους της.
 4. Αβάσιμος ο προσδιορισμός του παθητικού της κληρονομιάς , καθόσον ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε χρέη της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ»

Επειδή, στο άρθρο 74 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπεριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102§1 του ν. 2961/2001 περί παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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, β)».

Επειδή, στο άρθρο 102 §3 περίπτ. α' του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθμ. /2007 και /2008 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τις οποίες δεν είχε προκύψει ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά η υπ' αριθμ. /19.05.2015 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά με την οποία απόφαση έγινε

δεκτή η από 20 Μαρτίου 2013 κατατεθείσα ανακοπή της και ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. /29-05-2012 πράξη ταμειακής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διέταξε τον επανέλεγχο της υπόθεσης με αριθμ. φακέλου Θ-...../06, εκδίδοντας την υπ' αριθμ. /25.01.2016 εντολή ελέγχου.

Επειδή, συνεπώς, σύμφωνα με τα άρθρα 74 και 102 του ν. 2961/2001, παραδεκτώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διέταξε τον επανέλεγχο της υπόθεσης. Ο δε έλεγχος έλαβε υπόψη όλα τα διαθέσιμα μέχρι την έναρξη αυτού στοιχεία, ήτοι α) τις υπ' αριθμ. /07, /07, /08, /14 και /14 υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, β) την από 29/01/2008 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιών του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. και γ) την υπ' αριθμ. /19.05.2015 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προβάλλεται αβάσιμα.

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 κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

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

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

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου 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 κληρονομούμενου, 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 T2Π1 των μέσων ετήσιων τιμαριθμών καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης (T2) και του χρόνου σύστασης (T1).

Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου 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 κληρονομούμενου.

Δ) Τα χρέη από νοσήλεια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου 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 κληρονομιαιία 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, 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 στους δανειστές τα επίδικα χρέη του κληρονομούμενου από εγγύηση, λόγω της συμμετοχής του

στην επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.», ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά έκρινε ότι τα χρέη αυτά δεν προσμετρώνται στο παθητικό της κληρονομιάς.

Επειδή, ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα προσδιόρισε το παθητικό της κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, στο ποσό των 139.124,13 €, έναντι του προκύψαντος από τον προηγούμενο έλεγχο ποσού των 28.634,94 €, το οποίο είχε ως συνέπεια τον προσδιορισμό φόρου ποσού 31.079,80 € για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3427/2005.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/05/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επί της οποίας εδράζεται ο προσβαλλόμενος Οριστικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της ίδιας 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 **10/06/2016** 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:	31.079,80 €
---	--------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).