



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3341

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 αριθμ. 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' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α)ΑΦΜ κατοίκουκαι β) ΑΦΜκατοίκουκατά των: α) υπ' αριθαρνητικής απάντησης στις υποβληθείσες αιτήσεις με αρ. πρωτ.περί αναγνώρισης παθητικού κληρονομιάς ,έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 και β) υπ' αριθ.ατομικών ειδοποιήσεων χρεών χωρίς να έχει κοινοποιηθεί πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την α) υπ' αριθ.αρνητική απάντηση στις υποβληθείσες αιτήσεις με αρ. πρωτ.περί αναγνώρισης παθητικού κληρονομιάς ,έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 και β) τις υπ' αριθ.ατομικές ειδοποιήσεις

χρεών χωρίς να έχει κοινοποιηθεί πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/5/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α)και β) 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 α) υπ' αριθ.αρνητική απάντηση στις υποβληθείσες αιτήσεις με αρ. πρωτ. για αναγνώριση παθητικού 21.000,00€ για έκαστο των προσφευγόντων ,έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015 και β) τις υπ' αριθ.ατομικές ειδοποιήσεις χρεών χωρίς να έχει κοινοποιηθεί πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος εκάστου αυτών φόρος ποσού 4405,40 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή της υπ. αρ./10-2-2016 δήλωσης φόρου κληρονομιάς ως ακολούθως:

Στις 12-03-2015 απεβίωσε στη χώρα η, κάτοικος εν ζωή Κυκλάδων, συνταξιούχος του Ο ΓΑ. Σύμφωνα με τοπρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου κηρύχθηκε κύρια η από 28.02.2015 ιδίογραφη διαθήκη της διαθέτουσας με την οποία κατέστησε εκ διαθήκης κληρονόμους τους:, ανιψιό του αποθανόντος συζύγου τηςκαι τον υιό του, κατοίκους

Από τους ως άνω κληρονόμους υποβλήθηκαν και οι με αριθ. πρωτοκόλλουκαιαιτήσεις με τις οποίες αιτούνταν αναγνώριση παθητικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.2961/2001.Η Δ.Ο.Υ διαβίβασε με το αριθ. πρωτοκόλλουέγγραφο της, τις παραπάνω αιτήσεις στη Δ.Ο.Υ ως αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ Για τη διενέργεια μερικού ελέγχου αναγνώρισης παθητικού της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε η με αριθμόεντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Με την παραπάνω αίτηση οι προσφεύγοντες αιτήθηκαν τα παρακάτω:

«Παρακαλούμε σύμφωνα με το άρθρο 21 § 4 του ν.δ 118/1973 να εκπέσει από την αξία της κληρονομιάς το ποσόν των 21.000 ευρώ, που μας όφειλε η κληρονομούμενη, με ΑΦΜ:....., Δ.Ο.Υ , για τις υπηρεσίες που της παρείχαμε την τελευταία προ του θανάτου της πενταετία, διότι παρείχαμε στην κληρονομούμενη από κοινού με το γιο μουτις οικιακές μας υπηρεσίες και δεν έχουμε ικανοποιηθεί ολικά ή μερικά από την κληρονομούμενη πριν πεθάνει για τις υπηρεσίες μας αυτές. **Η κληρονομούμενη λόγω της ηλικίας της δεν μπορούσε τα τελευταία πέντε χρόνια να φροντίζει μόνη τον εαυτό της** . Εμείς φροντίζαμε για το φαγητό της και για την καθαριότητα τόσο την προσωπική της , όσο και της οικίας της , πολλές φορές και με δικές μας δαπάνες ,

γιατί η ίδια ήταν συνταξιούχος ΟΓΑ και η σύνταξη της δεν ήταν επαρκής. Τον τελευταίο χρόνο μάλιστα , που η κατάσταση της υγείας της επιδεινώθηκε πολύ και είχε ανάγκη μεγαλύτερης φροντίδας την φέραμε στη Χώρα, την φιλοξενούσαμε σε χώρο δικό μας και πληρώναμε γυναίκα , για να την φροντίζει , γιατί ήταν πλέον στο κρεβάτι. Αλλά και όταν έμενε στο σπίτι της στην πηγαίναμε εναλλάξ καθημερινά στην , για να την φροντίζουμε, πολλές φορές και δύο φορές την ημέρα.

Δηλώνουμε ότι δεν διατηρούμε καμία απαίτηση κατά των εξ αδιαθέτου κληρονόμων της κληρονομούμενης , διότι η αξία των περιουσιακών στοιχείων που μας άφησε με την παραπάνω διαθήκη της είναι μεγαλύτερη από την αξίωση που είχα για τις οικιακές υπηρεσίες που της είχαμε προσφέρει.

Εξ άλλου για τον προσδιορισμό του ποσού που θα εκπέσει σας γνωρίζουμε ότι παρείχαμε στην κληρονομούμενη τις προσωπικές μας υπηρεσίες καθημερινά. Της προσφέραμε εναλλάξ με το γιο μουτις υπηρεσίες μας τα 5 τελευταία χρόνια της ζωής της και εκτιμώ ότι η αμοιβή των υπηρεσιών μας ανέρχεται σε 350 ευρώ μηνιαίως για τον καθένα μας, δηλαδή σε 21.000 ευρώ για τον καθένα μας και 42.000 ευρώ και για του δύο μαζί.8 Φεβρουαρίου 2016».

Προκειμένου να αποδείξουν την παροχή των οικιακών τους υπηρεσιών οι προσφεύγοντες προσκόμισαν και την με αριθμόένορκη βεβαίωση τουπου συντάχθηκε στη συμβολαιογράφουστην οποία δήλωσαν ότι:

«Γνωρίζουμε πολύ καλά και εξ ιδίας αντιλήψεως ότι ο , συνταξιούχος με ΑΦΜ....., Δ.Ο.Υ και ο....., Ξενοδόχος, με ΑΦΜ , Δ.Ο.Υ , κάτοικοι , φρόντιζαν και περιποιούνταν την τελευταία πενταετία τηνσυνταξιούχο ΟΓΑ, όταν ζούσε , που είχε γεννηθεί στηνστις 10/12/1921, που κατοικούσε στην Κυκλάδων, η οποία απεβίωσε στην Χώρα της στις δώδεκα (12) Μαρτίου δύο χιλιάδες δέκα πέντε (12-3-2015). Η ανωτέρω ήταν σύζυγος του....., αδελφού της μητέρα του εξ' αυτώνκαι δεν είχε δική της οικογένεια , διότι δεν απέκτησε παιδιά και δεν είχε αδελφια. Οκαι ο γιος τουφρόντιζαν τα τελευταία πέντε (5) χρόνια την....., γιατί λόγω της ηλικίας της δεν μπορούσε να φροντίζει μόνη της τον εαυτό της. Εκείνοι φρόντιζαν για το φαγητό της και για την καθαριότητα τόσο την προσωπική της , όσο και της οικίας της , πολλές φορές και με δικές τους δαπάνες , γιατί η ίδια ήταν συνταξιούχος ΟΓΑ και η σύνταξη της δεν ήταν επαρκής. Ο σύζυγος της είχε αποβιώσει πολλά χρόνια πριν και έτσι ήταν πλέον μόνη της. Τον τελευταίο χρόνο μάλιστα , που η κατάσταση της υγείας της επιδεινώθηκε πολύ και είχε μεγαλύτερης φροντίδας την έφεραν στη Χώρα , την φιλοξενούσαν σε χώρο δικό τους και πλήρωναν γυναίκα για να τη φροντίζει , γιατί ήταν πλέον στο κρεβάτι. Αλλά και όταν έμενε στο σπίτι της στην ,οι παραπάνωκαιπήγαιναν εναλλάξ καθημερινά, στην , για να την φροντίζουν πολλές φορές και δύο φορές την ημέρα.

Όλα αυτά τα χρόνια την φρόντιζαν σαν να ήταν δικά της παιδιά και της παρείχαν όλα όσα χρειαζόταν, για να ζει μια αξιοπρεπή ζωή, χωρίς στερήσεις».

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ απέρριψε το αίτημα των προσφευγόντων με το αιτιολογικό ότι: από την υποβληθείσα αίτηση και από την προσκομισθείσα ένορκη βεβαίωση δεν προκύπτει ότι μεταξύ των κληρονόμων και της κληρονομούμενης **υπήρχε συμφωνία για οικιακή απασχόληση** αλλά ότι οι κληρονόμοι παρείχαν τις **φροντίδες τους στην κληρονομούμενη αποκλειστικά από ανθρώπινο ενδιαφέρον.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.2961/2001 δεν επιδιώκεται η αποζημίωση των κληρονόμων για τυχόν δαπάνες που πραγματοποίησαν προκειμένου για τη φροντίδα του αποβιώσαντος **αλλά η διασφάλιση των συμφερόντων του κατά κανόνα ανήλικου εργαζόμενου.** (Ιωάννη Γ.Φωτόπουλου. *Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών.*

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος **δεν κάνει δεκτή** την αίτηση των προσφευγόντων.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω αρνητικής απάντησης στις υποβληθείσες αιτήσεις με αρ. πρωτ. 925 και 959/10-2-2016 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 4 Ν.118/1973.

2. Τις υπ. αρ.ένορκες βεβαιώσεις των ανιψιών της κληρονομούμενης που βεβαιώνουν ότι έναντι αμοιβής οι προσφεύγοντες παρείχαν τις υπηρεσίες τους στην θανούσα .

3.Οι ατομικές ειδοποιήσεις χρεών βεβαιώθηκαν χωρίς να έχει κοινοποιηθεί σε αυτούς πράξη καταλογισμού φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν 4274/14-7-2014 « Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 « η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του Ν 4139/2013 αντικαθίσταται ως εξής: « Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. **Κατ εξαίρεση επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς** ,εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ 3 ,139 Α και 277 παρ 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικής απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή η προσφεύγουσα έχει ασκήσει ήδη την με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή ως προς το μέρος της αιτούμενης ακύρωσης της υπ. αρ.αρνητικής απάντησης για αναγνώριση παθητικού κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 4 Ν 2961/2001 επομένως η άσκηση **εκ νέου** προσφυγής για την **ακύρωση της ίδιας**

ανωτέρω πράξης σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η ΔΕΔ αφενός σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 **δεσμεύεται** από τους **προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους**, αφετέρου όμως λόγω της ισχύος της αρχής της νομιμότητας και ειδικότερα του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρεούται να εκδίδει **νόμιμες πράξεις, επί τη βάσει τυπικού νόμου**.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1215/14-10-2014 (ΦΕΚ2739/14-10-2014) τύπος και περιεχόμενο πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και μεταβίβασης ακινήτων ορίζονται μεταξύ άλλωνη πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της η φορολογική αρχή κατά τα οριζόμενα των άρθρων των Ν 2961/2001, Ν 4174/2013 κπλ. **Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ από την 1/1/2015.**

Επειδή οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την με αρ.δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου Ν 2961/2001 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία που ορίζεται από την ΠΟΛ 1215/14-10-2014 και δεν εξέδωσε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς .

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 37 του Ν 4174/2013, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1215/14-10-2014 .

Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι ατομικές ειδοποιήσεις χρεών βεβαιώθηκαν χωρίς να έχει κοινοποιηθεί σε αυτούς πράξη καταλογισμού φόρου γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των
α)και β) ως προς το πρώτο μέρος αυτής ήτοι την υπ' αριθ
.....αρνητική απάντηση στις υποβληθείσες αιτήσεις με αρ. πρωτ.περί
αναγνώρισης παθητικού κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την αποδοχή ως προς το δεύτερο μέρος
αυτής ήτοι την βεβαίωση των χρεών χωρίς να έχει κοινοποιηθεί σε αυτούς πράξη
διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ λόγω τυπικής
πλημμέλειας και ορίζουμε την επανάληψη της διαδικασίας επί το ορθόν.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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).

