



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 15-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **362**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του

χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** του του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2015)** της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2015)** της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση** του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** του του 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 **αριθμό** **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος **εκ 46.363,47 €**, αναφορικά με την **υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2015)**.

Η παραπάνω δήλωση υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. από τον προσφεύγοντα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο μετ' άλλου της αποβιωσάσης κατά την 04-01-2015 του – Α.Φ.Μ.

Συγκεκριμένα, με την **υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς** δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα (κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου) και τη συγκληρονόμο του του – Α.Φ.Μ. (κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου) τα παρακάτω κληρονομιά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομιαίων στοιχείων	Αξία Αντικειμενική	Αξία Αγοραία
1.	Οικόπεδο, εμβαδού 225,50 τ.μ., μετά της επ' αυτού ισόγειας οικίας, εμβαδού 16,00 τ.μ., με αριθμό 2, στο Ο.Π. της του Δήμου Ν., σύμφωνα με την υπ'αρ./2005 πράξη εφαρμογής της Πολεοδομικής Μελέτης, που κυρώθηκε με την υπ'αρ.-2005 απόφαση του Νομάρχη	8.789,74 € (οικόπεδο) 9.049,32 € (οικία)	
2.	Διαμέρισμα, εμβαδού καθαρού 102,50 τ.μ. και μικτού 117,00 τ.μ., με χαρακτ. αριθμό 2 ^Α , 2 ^{ου} ορόφου οικοδομής κείμενης στο Ο.Π. της πόλης των, με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 22/1000 εξ αδιαιρέτου.	51.869,87 €	
3.	Διαμέρισμα, εμβαδού καθαρού 80,50 τ.μ. και μικτού 91,50 τ.μ., με χαρακτ. αριθμό 1 ^Α , 3 ^{ου} ορόφου οικοδομής κείμενης στο Ο.Π. της πόλης των, με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 18/1000 εξ αδιαιρέτου.	40.644,45 €	
4.	Διαμέρισμα, εμβαδού καθαρού 80,50 τ.μ. και μικτού 91,50 τ.μ., με χαρακτ. αριθμό 1 ^Α , 2 ^{ου} ορόφου οικοδομής κείμενης στο Ο.Π. της πόλης των, με πρόσοψη επί της οδού και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 18/1000 εξ αδιαιρέτου.	38.796,98 €	
5.	Οικόπεδο, εμβαδού 2.578,88 τ.μ., με αριθμό 9, στο Ο.Π. της πόλης των, σύμφωνα με την πράξη εφαρμογής Πολεοδομικής Μελέτης «.....».		165.000 €
6.	Οικόπεδο, εμβαδού 646,11 τ.μ., με αριθμό 10, στο Ο.Τ. της πόλης των, σύμφωνα με την πράξη εφαρμογής Πολεοδομικής Μελέτης «.....».		39.000 €
7.	Κληροτεμάχιο, έκτασης 1.210,00 τ.μ., με αριθμό, του αγροκτήματος	1.960,20 €	
8.	Κληροτεμάχιο, έκτασης 1.110,00 τ.μ., με αριθμό, του αγροκτήματος	1.798,20 €	
9.	Κληροτεμάχιο, έκτασης 2.070,00 τ.μ., με αριθμό, στη θέση «.....», του αγροκτήματος	1.304,10 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	154.212,86 €	204.000,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	358.212,86	

Επιπλέον, δηλώθηκε ως παθητικό ποσό εκ 64.396,56 €, που αφορά σε οφειλή προς το Δήμο (εισφορά σε χρήμα) της κληρονομούμενης ατομικά αλλά και ως κληρονόμου των του που απεβίωσε στις 16-03-2004 και του που απεβίωσε στις 22-10-2010.

Με την υπ' αρ.-2015 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη η έκπτωση μέρους του ανωτέρω ποσού εκ 42.910,26 €, με την αιτιολογία ότι αφορά σε χρέη που δεν βεβαιώθηκαν στη μερίδα της του, όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Δημάρχου

Προηγήθηκε η υποβολή, στις 20-05-2015, από τους ως άνω κληρονόμους στην ίδια φορολογική αρχή της **υπ' αρ./2015 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς**. Με βάση τη φορολογητέα αξία των δηλωθέντων κληρονομιαιών στοιχείων, προέκυψε ο ακόλουθος φόρος βάσει δήλωσης:

υπ' αρ./2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	46.174,68 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	23.087,34 €
Αναλογούν φόρος	3.417,47 €

Ο ανωτέρω φόρος βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Συνυπολογιζόμενης της αξίας των κληρονομιαιών στοιχείων της ανωτέρω δήλωσης και εκπιπτόμενου του αναλογούντα σε αυτά φόρου, προέκυψαν οι ακόλουθοι φόροι στην υπό κρίση **υπ'αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς** βάσει δήλωσης:

υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	341.698,24 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	170.849,12 €
Αξία κληρονομικής μερίδας υπ'αρ./2015 αρχικής δήλωσης	23.087,34 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	193.936,46 €
Αναλογούν φόρος	49.780,94 €
Βεβαιωθείς φόρος υπ'αρ./2015 αρχικής δήλωσης	3.417,47 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	46.363,47 €

Ο ανωτέρω φόρος βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Σημειώνεται ότι η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις 02-09-2015 εμπρόθεσμα, κατόπιν της υπ'αρ.-2015 απόφασης χορήγησης τρίμηνης παράτασης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης κληρονομιάς (δη έως τις 04-10-2015), μετά από σχετική αίτηση των κληρονόμων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η απόρριψη μέρους του παθητικού της κληρονομιάς

➤ Με την υπ' αρ.-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη η έκπτωση μέρους εκ 42.910,26 € του παθητικού συνολικού ποσού 64.396,56 €, με την αιτιολογία ότι «αφορούν χρέη που δεν βεβαιώθηκαν στη μερίδα της κληρονομουμένης του

➤ Σύμφωνα με τα άρθρα 1710 και 1901 ΑΚ, η περιουσία του θανόντος ως σύνολο (δικαιώματα και υποχρεώσεις) περιέρχονται στους κληρονόμους, οι οποίοι ευθύνονται και με τη δική τους περιουσία, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 1885 ΑΚ, τα χρέη επιμερίζονται στους κληρονόμους, ανάλογα με τη μερίδα τους.

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 2961/2001, από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας εκπίπτονται τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου που αποδεικνύονται από δημόσιο έγγραφο, ειδικότερα και μεταξύ άλλων τα χρέη του κληρονομουμένου από φόρους προς τους δήμους.

➤ Το προσκομισθέν υπ' αρ./2015 κληρονομητήριο του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου πιστοποιεί ότι: α) μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις 16-03-2004 του ήταν οι δύο αδελφές του και, β) μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμου της αποβιώσας στις 22-10-2010 του ήταν η και γ) μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της αποβιώσας στις 04-01-2015 του είναι οι του και η του

➤ Σύμφωνα με την προσκομισθείσα υπ'αρ. πρωτ.-2015 βεβαίωση του Δημάρχου, από τα κτηματολογικά στοιχεία της πολεοδομικής Ενότητας «.....» για 2 οικόπεδα που βρίσκονται στο Ο.Π. (αρ. ιδιοκ &) προκύπτουν οφειλές που αφορούν την υποχρέωση σε εισφορά σε χρήμα σε βάρος των συνιδιοκτητών τους. Συγκεκριμένα από τις 23-06-2010, και μετά την καταβολή μέρους της οφειλών, εκκρεμούν σε βάρος α) της υπόλοιπο οφειλής εκ 21.486,30 € β) του (που προαπεβίωσε στις 16-03-2004) υπόλοιπο οφειλής εκ 21.439,55 € και γ) της (που προαπεβίωσε στις 22-10-2010) υπόλοιπο οφειλής εκ 21.470,71 €.

➤ Το ακίνητο από το οποίο προέκυψαν τα εν λόγω οικόπεδα με πράξη εφαρμογής της Πολεοδομικής Μελέτης «.....» του Δήμου, κυρωθείσα με την υπ'αρ. πρωτ./02-03-2004 απόφαση του Νομάρχη, ανήκε κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου στους, και, ο καθένας από τους οποίους επιβαρύνθηκε με εισφορά σε χρήμα ύψους 24.804,00 €.

➤ Το χρέος του, που απεβίωσε στις 16-03-2004 (δηλαδή μετά την κύρωση της πράξης

εφαρμογής), κληρονόμησαν εξ αδιαθέτου οι αδελφές του και Ακολούθως, το (ανεξόφλητο) χρέος της, που απεβίωσε στις 22-10-2010, κληρονόμησε η Τέλος, οι κληρονόμοι της αποβιώσας στις 04-01-2015 κληρονόμοι της, και, κληρονόμησαν τόσο τα ανεξόφλητα χρέη του και εκ 21.439,55 € και 21.470,71 € αντίστοιχα, όσο και το ανεξόφλητο ατομικό χρέος της εκ 21.486,30 €.

➤ Στην υπ'αρ./2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε το σύνολο του ως άνω παθητικού εκ 64.396,56 €, ενώ στο ενεργητικό της κληρονομιάς δηλώθηκαν τα δύο οικόπεδα, εμβαδού 2.578,88 τ.μ. και 646,11 τ.μ. στο Ο.Π. που αφορά η προαναφερόμενη πράξη εφαρμογής.

2. Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των με α/α 2-4 κληρονομιαίων ακινήτων της δήλωσης

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, οι αντικειμενικές τιμές εκκίνησης αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Με το σύστημα αυτό της περιοδικής ανά διετία αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, ο νομοθέτης αποσκοπεί στο να ανταποκρίνονται οι αντικειμενικές αξίες στις εκάστοτε διαμορφούμενες αγοραίες αξίες. Σε διαφορετική περίπτωση, η διοίκηση παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του Ν. 1249/1982.

➤ Οι αντικειμενικές αξίες αναπροσαρμόστηκαν για τελευταία φορά με την υπ'αρ. 1020564/487/ΟΟΤΥ/Δ/2007 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Αναπροσαρμογή τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου όλων των περιφερειών της χώρας», με ισχύ από 1.3.2007.

➤ Σύμφωνα με την έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος αλλά και στοιχεία από άλλα πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και κτηματομεσιτικά γραφεία, οι αγοραίες αξίες των ακινήτων μειώνονται συνεχώς στην διάρκεια της οικονομικής κρίσης, ιδίως από το 2011 και μετά, ενώ η φορολογική επιβάρυνση της ακίνητης περιουσίας επιτείνει την ύφεση στην αγορά ακινήτων.

➤ Η φορολόγηση των δηλωθέντων κληρονομιαίων στοιχείων, χωρίς αναπροσαρμογή των αντικειμενικών τους αξιών μετά το 2007, αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που επιτάσσει τη συμμετοχή του πολίτη στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής του ικανότητας.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης μέρους του παθητικού της κληρονομιάς

Επειδή, το άρθρο 1710 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή

περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά».

Επειδή, το άρθρο 1885 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός».

Επειδή, το άρθρο 1901 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Ο κληρονόμος ευθύνεται και με τη δική του περιουσία για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς. Οι κληροδοσίες και οι τρόποι εκπληρώνονται μετά τις λοιπές υποχρεώσεις.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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, το άρθρο 13 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη...».

Επειδή, το άρθρο 21 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν: Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται

κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ... 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 τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου».

Επειδή, το άρθρο 24 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Χρέη που βαρύνουν ειδικώς ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, εκπίπτουν από την περιουσία που υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες, Α',Β' και Γ'.... Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το 25 παρ. 14 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) και ισχύει για υποθέσεις, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δη από τις 23-04-2010, ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία θανάτου κτηθέντων κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/κληρονόμους της Γ' κατηγορίας, μεταξύ αυτών του α' εξαδέλφου:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, το άρθρο 67 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: ... ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς ... ».

Επειδή, το άρθρο 30 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ... 2. Η

Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: ... γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Φωτόπουλος Ιωάννης, *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών*, Αθήνα, 2013, σελ. 691, 703, 705, 752), χρέος του κληρονομούμενου, το οποίο είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο και νόμιμα υπήρχε κατά το χρόνο θανάτου του (ουσιαστικές προϋποθέσεις), εφόσον αποδεικνύεται αποκλειστικά με κάποιο από τα περιοριστικά απαριθμούμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' αποδεικτικά στοιχεία, αφαιρείται υποχρεωτικά εκ του νόμου και χωρίς οποιαδήποτε διατύπωση, από τον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη συγκεκριμένη κληρονομία Δ.Ο.Υ., από την αξία της κληρονομικής μερίδας του βαρυνόμενου για την εξόφληση του χρέους κληρονόμου.

Βέβαια είναι τα χρέη των οποίων δεν αμφισβητείται η ύπαρξη κατά το κρίσιμο χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν αμφισβητείται το ποσό τους.

Εκκαθαρισμένα είναι τα χρέη της κληρονομιάς των οποίων δεν αμφισβητείται κατά το χρόνο θανάτου το ποσό και το ποιόν τους.

Αναφορικά με τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους προς το Δημόσιο, δήμους κτλ (περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα), πρέπει να έχει εκδοθεί νόμιμος τίτλος βεβαίωσης (π.χ. φύλλο ελέγχου, πράξη καταλογισμού) κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου. Τίτλος βεβαίωσης, δε, είναι ορισμένη ενέργεια της φορολογικής αρχής που της παρέχει την εξουσία να ζητήσει ως επακόλουθο από τα αρμόδια ταμειακά όργανα την ταμειακή βεβαίωση ορισμένου χρηματικού ποσού. Έχει υποστηριχθεί μάλιστα η άποψη (βλ. Σγουρόγλου Γ.Σ., Απαλλαγαί και εξαιρέσεις από τον φόρον κληρονομιάς, στο ΔΦΝ) ότι για την έκπτωση του φόρου με τη διατάξη της περίπτωσης Γ' αρκεί να έχει εκδοθεί ο σχετικός τίτλος καταλογισμού και δεν απαιτείται να έχει πραγματοποιηθεί η κοινοποίησή του μέχρι το θάνατο το κληρονομούμενου. Πάντως η αναγνώριση και έκπτωση των εν λόγω χρεών απαιτεί, σε κάθε περίπτωση, το χρέος να είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, (υπ' αρ. 551/2006 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την υπ' αρ. 1095807/1736/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1113/12-10-2007), οι έννομες σχέσεις δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς και συνεπώς ακληρονόμητες (λ.χ. η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λ.π.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρά προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβηνόμενες με το θάνατο του, μεταβιβάζονται αιτία

θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της του (που απεβίωσε στις 04-01-2015) :
 - α) του (α' εξάδελφο) – Α.Φ.Μ. και β) του (α' εξάδελφο) – Α.Φ.Μ. υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν ακίνητα (οικόπεδο μετά κτίσματος, οικόπεδα ακάλυπτα, διαμερίσματα και κληροτεμάχια), με συνολική δηλωθείσα αξία 358.212,86 €.
 - Μεταξύ των ανωτέρω ακινήτων δηλώθηκαν και δύο οικόπεδα, εμβαδού 2.578,88 τ.μ. και 646,11 τ.μ., κείμενα στο Ο.Π. της πράξης εφαρμογής της πολεοδομικής μελέτης «.....» του Δήμου
 - Στο παθητικό της εν λόγω δήλωσης φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε ποσό εκ 64.396,56 € οφειλόμενο από την κληρονομούμενη – ατομικά αλλά και ως κληρονόμο του και της – ως εισφορά σε χρήμα προς το Δήμο για τα ανωτέρω οικόπεδα.
 - Η Δ.Ο.Υ., με την υπ'αρ.-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της, αναγνώρισε εκ του ανωτέρου ποσού του παθητικού προς έκπτωση μόνο τμήμα αυτού εκ 21.486,30 €, προχωρώντας στη μη έκπτωση του υπόλοιπου ποσού εκ 42.910,26 €, με την αιτιολογία ότι, όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Δημάρχου, αφορά χρέη τα οποία δεν βεβαιώθηκαν στη μερίδα της του
 - Κατόπιν των ανωτέρω, και μετά την έκπτωση του παθητικού από το ενεργητικό της δήλωσης, αλλά και την προσθήκη της προβλεπόμενης από το άρθρο 13 του Ν. 2961/2001 οικοσκευής, η φορολογητέα αξία των κληρονομιών στοιχείων προσδιορίστηκε σε ποσό εκ 341.698,24 €.
 - Η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντα υπολογίστηκε σε 170.849,12 €, και – συνυπολογιζόμενης της αξίας της κληρονομικής του μερίδας βάσει της υπ'αρ./2015 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, που υποβλήθηκε προγενέστερα – ο κύριος φόρος προσδιορίστηκε σε ποσό εκ 49.780,94 €. Μετά την αφαίρεση ποσού φόρου εκ 3.417,47 € η διαφορά κύριου φόρου διαμορφώθηκε σε ποσό εκ 46.363,47 €. Αναλυτικά:

υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Σύνολο αξίας κληρονομιών στοιχείων (ενεργητικό)	358.212,86 €
-Αξία παθητικού	-21.486,30 €
Υπόλοιπο αξίας ενεργητικού	336.726,56 €
Αξία οικοσκευής (1/30)	4.971,68 €
Φορολογητέα αξία κληρονομιών στοιχείων	341.698,24 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας (50%)	170.849,12 €
Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει της υπ'αρ./2015 δήλωσης	23.087,34 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	193.936,46 €

Αναλογούν φόρος	49.780,94 €
Βεβαιωθείς φόρος υπ'αρ./2015 αρχικής δήλωσης	3.417,47 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	46.363,47 €

- Σύμφωνα με το υπ'αρ./2015 πιστοποιητικό κληρονομητηρίου του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου:
 - μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις 16-03-2004 του ήταν οι δύο αδελφές του και, κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου έκαστη,
 - μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμου της αποβιωσάσης στις 22-10-2010 τουήταν η αδελφή της,
 - μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της αποβιωσάσης στις 04-01-2015 του είναι οι του και η του, κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου έκαστη.
- Σύμφωνα με το υπ'αρ. πρωτ./20-07-2005 έγγραφο κοινοποίησης της πράξης επιβολής εισφοράς σε χρήμα του Δήμου και των συνημμένων σε αυτό εγγράφων:
 - Με την υπ'αρ./...-03-2004 απόφαση κύρωσης πράξης εφαρμογής του Νομάρχη κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής των Πολεοδομικών ενοτήτων «.....» και «.....».
 - Η αρμόδια επιτροπή, σε εφαρμογή του άρθρου 1 του Π.Δ. 5/86 συνέταξε την από 07-05-2004 έκθεση προσδιορισμού αξίας ακινήτων για την επιβολή εισφοράς σε χρήμα.
 - Με την από 24-08-2004 πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα επιβλήθηκε στον ανωτέρω ποσό εισφοράς σε χρήμα εκ 24.804,70 €.
 - Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στις 02-09-2005 (δηλαδή μετά το θάνατό του στις 16-03-2004) στην
- Σύμφωνα με την υπ'αρ. πρωτ./2015 βεβαίωση του, η ανωτέρω οφειλή, μετά την υπ'αρ./2010 ΑΔΣ για πράξη συμψηφισμού, ανήλθε στο ποσό των 23.388,60 €. Μετά, δε, την καταβολή από τις και ποσού 1.949,05 € στις 23-06-2010, το υπόλοιπο οφειλής διαμορφώθηκε σε ποσό εκ 21.439,55 €.
 - Η ανωτέρω χρηματική οφειλή προς το Δήμο του, ως μη αυστηρά προσωποπαγής, δεν αποσβέστηκε με το θάνατό του στις 16-03-2004, και κατά συνέπεια μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του και, που ευθύνονται ανάλογα με την κληρονομική τους μερίδα, δη κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου. Οι ανωτέρω κληρονόμοι υπέβαλαν στις 02-09-2004 στη Δ.Ο.Υ. την υπ'αρ./2004 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, εκφράζοντας εμμέσως τη βούλησή τους να αποδεχτούν το ενεργητικό και παθητικό της εν λόγω κληρονομιάς.
 - Ακολούθως, μετά το θάνατο της στις 22-10-2010, το ποσοστό (1/2) εκ της ανωτέρω οφειλής που κληρονόμησε δεν αποσβέστηκε με το θάνατό της, αλλά μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στην μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμο της,, η οποία στις 16-03-2011 υπέβαλε την υπ'αρ./2011 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας μάλιστα στο ενεργητικό της δήλωσης ποσοστό 50% από τα δύο – ως περιγράφονται ανωτέρω – οικόπεδα, τα οποία αφορά η

επίμαχη οφειλή.

➤ Τέλος, μετά το θάνατο της στις 04-01-2015, η ανωτέρω οφειλή που κληρονόμησε - ως κληρονόμος του κληρονόμου του - δεν αποσβέστηκε με το θάνατό της, αλλά μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της και Οι ανωτέρω κληρονόμοι υπέβαλαν στις 02-09-2015 στη Δ.Ο.Υ. την υπ'αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας τόσο στο ενεργητικό της δήλωσης τα δύο οικόπεδα, τα οποία αφορά η επίμαχη οφειλή, όσο και στο παθητικό το σύνολο της οφειλής σε χρήμα προς το Δήμο, που αφορούσε και τους τρεις κληρονομούμενους.

- Η ανωτέρω πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα, που αποτελεί τον τίτλο βεβαίωσης του εν λόγω χρέους εκδόθηκε στις 27-09-2004, δηλαδή σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο θανάτου του αρχικώς βεβαρημένου με το χρέος στις 16-03-2004. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης Α' σε συνδυασμό με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001.

- Σύμφωνα με το υπ'αρ. πρωτ./20-07-2005 έγγραφο κοινοποίησης της πράξης επιβολής εισφοράς σε χρήμα του Δήμου και των συνημμένων σε αυτό εγγράφων:

- Με την υπ'αρ./02-03-2004 απόφαση κύρωσης πράξης εφαρμογής του Νομάρχη κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής των Πολεοδομικών ενοτήτων «.....» και «.....».

- Η αρμόδια επιτροπή, σε εφαρμογή του άρθρου 1 του Π.Δ. 5/86 συνέταξε την από 07-05-2004 έκθεση προσδιορισμού αξίας ακινήτων για την επιβολή εισφοράς σε χρήμα.

- Με την από 24-08-2004 πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα επιβλήθηκε στην ανωτέρω ποσό εισφοράς σε χρήμα εκ 24.804,70 €.

- Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στις 02-09-2005 στην

- Σύμφωνα με την υπ'αρ. πρωτ.-2015 βεβαίωση του Δημάρχου, η ανωτέρω οφειλή, μετά την υπ'αρ./2010 ΑΔΣ για πράξη συμψηφισμού, ανήλθε στο ποσό των 23.422,60 €. Μετά, δε, την καταβολή ποσού 1.951,89 € στις 23-06-2010 (δη πριν το θάνατό της), το υπόλοιπο οφειλής διαμορφώθηκε σε ποσό εκ 21.470,71 €.

➤ Η ανωτέρω χρηματική οφειλή προς το Δήμο της, ως μη αυστηρά προσωποπαγής, δεν αποσβέστηκε με το θάνατό της στις 22-10-2004, και κατά συνέπεια μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στην μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμο της

➤ Τέλος, μετά το θάνατο της στις 04-01-2015, η ανωτέρω οφειλή που κληρονόμησε ως κληρονόμος της, δεν αποσβέστηκε με το θάνατό της, αλλά μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της και

➤ Η ανωτέρω πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα, που αποτελεί τον τίτλο βεβαίωσης του εν λόγω χρέους εκδόθηκε στις 27-09-2004, δηλαδή σε προγενέστερο χρόνο από το χρόνο θανάτου της αρχικώς βεβαρημένης με το χρέος στις 22-10-2010. Κατά συνέπεια, για την αναγνώριση και την έκπτωσή του συγκεκριμένου χρέους, όπως αυτό διαμορφώθηκε στις 23-06-

2010, δη σε ποσό εκ 21.470,71 €, έχει εφαρμογή η διάταξη της περίπτωσης Α' σε συνδυασμό με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001, που επιβάλλει την υποχρεωτική για τη φορολογική αρχή αναγνώρισή του και έκπτωσή του.

- Σύμφωνα με το υπ'αρ. πρωτ./20-07-2005 έγγραφο κοινοποίησης της πράξης επιβολής εισφοράς σε χρήμα του Δήμου και των συνημμένων σε αυτό εγγράφων:

- Με την υπ'αρ./02-03-2004 απόφαση κύρωσης πράξης εφαρμογής του Νομάρχη κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής των Πολεοδομικών ενοτήτων «.....» και «.....».

- Η αρμόδια επιτροπή, σε εφαρμογή του άρθρου 1 του Π.Δ. 5/86 συνέταξε την από 07-05-2004 έκθεση προσδιορισμού αξίας ακινήτων για την επιβολή εισφοράς σε χρήμα.

- Με την από 24-08-2004 πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα επιβλήθηκε στην ανωτέρω ποσό εισφοράς σε χρήμα εκ 24.804,70 €.

- Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στις 02-09-2005 στην ίδια.

- Σύμφωνα με την υπ'αρ. πρωτ.-2015 βεβαίωση του Δημάρχου, η ανωτέρω οφειλή, μετά την υπ'αρ./2010 ΑΔΣ για πράξη συμψηφισμού, ανήλθε στο ποσό των 21.486,30 €. Μετά, δε, την καταβολή ποσού 1.953,30 € στις 23-06-2010 (δη πριν το θάνατό της), το υπόλοιπο οφειλής διαμορφώθηκε σε ποσό εκ 21.486,30 €.

➤ Μετά το θάνατο της στις 04-01-2015, η ανωτέρω ατομική οφειλή της, ως μη αυστηρά προσωποπαγής, δεν αποσβέστηκε με το θάνατό της, αλλά μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της και

➤ Η ανωτέρω πράξη επιβολής εισφοράς σε χρήμα, που αποτελεί τον τίτλο βεβαίωσης του εν λόγω χρέους εκδόθηκε στις 27-09-2004, δηλαδή σε προγενέστερο χρόνο από το χρόνο θανάτου της αρχικώς βεβαρημένης με το χρέος στις 04-01-2015. Κατά συνέπεια, για την αναγνώριση και την έκπτωσή του συγκεκριμένου χρέους, όπως αυτό διαμορφώθηκε στις 23-06-2010, δη σε ποσό εκ 21.486,30 €, έχει εφαρμογή η διάταξη της περίπτωσης Α' σε συνδυασμό με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001, που επιβάλλει την υποχρεωτική για τη φορολογική αρχή αναγνώρισή του και έκπτωσή του.

➤ Κατόπιν όλων των ανωτέρω, και ειδικότερα αναγνωριζόμενης προς έκπτωση α) της οφειλής (εισφοράς σε χρήμα), που αρχικώς βάρυνε τον και μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στις 16-03-2004 στις και, μετά δε το θάνατο της στις 22-10-2010 μεταβιβάστηκε στην και μετά το θάνατο αυτής στις 04-01-2015 στους και, ως διαμορφώθηκε στις 23-06-2010, δη σε 21.439,55 € β) της οφειλής (εισφοράς σε χρήμα), που αρχικώς βάρυνε την, και μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στις 22-10-2010 στην και μετά το θάνατο αυτής στις 04-01-2015 στους και, ως διαμορφώθηκε στις 23-06-2010, δη σε 21.470,71 € και γ) της οφειλής (εισφοράς σε χρήμα), που βάρυνε την, και μετά το θάνατό της μεταβιβάστηκε στους ανωτέρω κληρονόμους της, ως διαμορφώθηκε στις 23-06-2010, δη σε 21.486,30 €, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, καθώς και ο φόρος κληρονομιάς που της αναλογεί διαμορφώνεται ως εξής:

υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει παρούσας απόφασης
Σύνολο αξίας κληρονομιαιών στοιχείων (ενεργητικό)	358.212,86 €
-Αξία παθητικού	-64.396,56 €
Υπόλοιπο αξίας ενεργητικού	293.816,30 €
Αξία οικοσκευής (1/30)	4.971,68 €
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	298.787,98 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας (50%)	149.393,99 €
Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει της υπ'αρ./2015 δήλωσης	23.087,34 €
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	172.481,33 €
Αναλογούν φόρος	43.344,40 €
Βεβαιωθείς φόρος της υπ'αρ./2015 δήλωσης	3.417,47 €
Υπόλοιπο κύριου φόρου	39.926,93 €

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης απόρριψης μέρους του παθητικού της κληρονομιάς, και συγκεκριμένα οφειλής λόγω εισφοράς σε χρήμα προς το Δήμο, που επιβλήθηκε στην και, έχει νόμιμο έρεισμα, είναι ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των κληρονομιαιών ακινήτων της δήλωσης

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Α'. Αγοραία αξία: Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από ... ή κτήσεις αιτία θανάτου ..., η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. ... Β' Αντικειμενική αξία: 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα ... Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών ... Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών».

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες

που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των κληρονομιαιών ακινήτων της δήλωσης απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που αφορά την υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συγκεκριμένα ως προς το ύψος του παθητικού που εκπίπτει από την αξία των κληρονομιαιών στοιχείων (ενεργητικό), δη αποδεχόμενοι προς έκπτωση το δηλωθέν παθητικό εκ 64.396,56 €, ως χρέος βέβαιο και εκκαθαρισμένο της κληρονομουμένης, με τίτλους βεβαίωσης υφιστάμενους νομίμως κατά το χρόνο του θανάτου της στις 04-01-2015. Αναλυτικά:

υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά
Σύνολο αξίας κληρονομιαιών στοιχείων (ενεργητικό)	358.212,86 €	358.212,86 €	
-Αξία παθητικού	-21.486,30 €	-64.396,56 €	-42.910,26 €
Υπόλοιπο αξίας ενεργητικού	336.726,56 €	293.816,30 €	-42.910,26 €
Αξία οικοσκευής (1/30)	4.971,68 €	4.971,68 €	0,00
Φορολογητέα αξία κληρονομιαιών στοιχείων	341.698,24 €	298.787,98 €	-42.910,26 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας προσφεύγοντα	170.849,12 €	149.393,99 €	-21.455,13 €
Αξία κληρ. μερίδας προσφεύγοντα βάσει υπ'αρ. .../2015 δήλωσης	23.087,34 €	23.087,34 €	0,00
Σύνολο κληρονομικής μερίδας προσφεύγοντα	193.936,46 €	172.481,33 €	-21.455,13 €
Αναλογούν φόρος	49.780,94 €	43.344,40 €	-6.436,54 €
Βεβαιωθείς φόρος της υπ'αρ./2015 δήλωσης	3.417,47 €	3.417,47 €	0,00
Υπόλοιπο κύριου φόρου	46.363,47 €	39.926,93 €	-6.436,54 €
υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς			
Κύριος Φόρος	46.363,47 €	39.926,93 €	-6.436,54 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Κύριος Φόρος	39.926,93 €
---------------------	--------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).