



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

Καλλιθέα 18-03-2021

Αριθ. απόφ.: 971

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ...../2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επί της με αριθ. **ΓΑΚ**/01-12-2014 προσφυγής του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά: α) της από 24-10-2014 πράξης προσδιορισμού-βεβαίωσης φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011 και β) της με αριθ. πρωτ./04-11-2014 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ...../29-01-2021 έγγραφο της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, στο οποίο μας πληροφορεί ότι εστάλη πρόσκληση για διοικητική επίλυση διαφοράς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. ΓΑΚ/01-12-2014 προσφυγής του με Α.Φ.Μ , κατά την κρίση του εν λόγω Δικαστηρίου, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμαστε τα ακόλουθα:
Στις 15-03-2011 απεβίωσε η , η οποία κατέλειπε κατά επικαρπία τον προσφεύγοντα σύζυγο της ως κληρονόμο εκ διαθήκης, δημοσιευθείσας στις 10-01-2014 από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών, σε ακίνητα και μετοχές.

Ο τελευταίος υπέβαλε: α) στη Δ.Ο.Υ. ΚΑ΄ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ. /04-07-2011 αρχική δήλωση στην οποία δηλώθηκε στο ενεργητικό η απαίτηση κατά της ασφαλιστικής για την καταβολή εξόδων νοσηλείας της θανούσης, που ανέρχεται στο ποσό των 74.169,06€ επιμεριζόμενο σε 24.723,00€ για κάθε κληρονόμο και β) στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ την με αριθ. /10-10-2014 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας ακινήτων (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ /2011), υπογράφοντας με επιφύλαξη παντός νομίμου δικαιώματος του για την αξία των επίπλων-σκευών και των μετοχών.

Καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος ποσού 43.110,94€ σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 κατηγορία Α΄ (σύζυγος) και στη συνέχεια έλαβε την με αριθ.πρωτ. /04-11-2014 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, όσον αφορά τον προσδιορισμό της οικοσκευής.

Κατά της από 24-10-2014 πράξης προσδιορισμού-βεβαίωσης φόρου κληρονομίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και κατά της αρνητικής απάντησης, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την με ΓΑΚ /01-12-2014 προσφυγή με αίτημα εξώδικης διοικητικής επίλυσης διαφοράς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Επανεκκαθάριση της κληρονομικής του μερίδας βάσει ορθού υπολογισμού, λόγω λανθασμένου αριθμητικού υπολογισμού από την Δ.Ο.Υ.

2) Να μη φορολογηθεί για το ποσό των 21.852,70€ που αντιστοιχεί στην αξία της οικοσκευής και για το ποσό των 366.173,13€ που αντιστοιχεί στην αξία των μετοχών, αλλά βάσει της πραγματικής αξίας αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και τις μεταβολές στην οικονομία και τον κατακρημνισμό των χρηματαγορών.

Σε εκτέλεση της με αριθ. /2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών Τμήμα 27^ο Μονομελές, αναπέμφθηκε η υπόθεση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία για τη διοικητική επίλυση διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ με την με αριθ. πρωτ. /30-12-2020 πρόσκληση, καλεί τον προσφεύγοντα διαμέσω του πληρεξουσίου δικηγόρου του , όπως προσέλθει στα

γραφεία της εντός πέντε (5) ημερών προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση υποβάλλοντας την με αριθ. πρωτ./15-01-2021 υπεύθυνη δήλωση, στην οποία δηλώνει ότι δεν αποδέχεται τις πράξεις για τις οποίες έχει προσφύγει με την με ΓΑΚ/2014 προσφυγή του, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και θέλει να εξεταστεί από την Δ.Ε.Δ. βάσει της προβλεπόμενης διαδικασίας του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, οπότε η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./03-03-2021).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται η αξία μετοχών, ομολογιών κ.λ.π.

1.Για εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, ομολογίες, ιδρυτικούς και λοιπούς γενικά τίτλους των εμπορικών εταιρειών, δημόσια χρεόγραφα ή άλλες τέτοιας φύσης αξίες, ως αξία αυτών λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Αν η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων πραγματοποιείται με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με εγγραφή στο χρηματιστήριο και αν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και της ανωτέρω αξίας υπερβαίνει το ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) της τελευταίας, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση για τη διαφορά της αξίας μέσα σε δέκα (10) ημέρες από το χρόνο κατάρτισης του ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου ή της εγγραφής στο χρηματιστήριο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 του Ν. 3091/2002 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Α' και Γ' και παρ.3 του Ν. 2961/2001 από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατά αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουνται:

1.Α)Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α)από δημόσια έγγραφα..... β) από ιδιωτικό έγγραφο, το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου.....

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.

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 το άρθρο 22 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και για κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουνται:.....δ)τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά εκπίπτει ποσό 1.500,00€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του Ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015): «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄: Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β) τέκνα και γ) γονείς κληρονομούμενου.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500

300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Στην κρινόμενη υπόθεση, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τα τέκνα του την με αριθ./04-07-2011 αρχική δήλωση της κληρονομούμενης, μετά την από 23-06-2011 βεβαίωση της ασφαλιστικής, στην οποία αναφέρεται ότι:

“Βεβαιώνεται ότι από την εταιρεία μας εκδόθηκε στις 07-07-2000 το ασφαλιστήριο συμβόλαιο προσωπικών ατυχημάτων με αριθμό στο όνομα της, η οποία απεβίωσε στις 15-03-2011.

Από το συμπληρωματικό συμβόλαιο Ολοκληρωμένης Νοσοκομειακής Περίθαλψης, θα καταβληθεί κατ’ ίσα μερίδια στο σύζυγό της και στα τέκνα της και, το συνολικό ποσό των 74.169,06€, ως απόδοση εξόδων για το χρονικό διάστημα της νοσηλείας της από 02-02-2011 έως 15-03-2011”.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε επίσης από κοινού με τα τέκνα του την με αριθ./2014 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας της κληρονομούμενης με επιφύλαξη, σύμφωνα με την οποία κατέλειπε τον σύζυγο της ως κληρονόμο εκ διαθήκης, σε ακίνητα κατά επικαρπία και σε μετοχές εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ./30-12-2020 πρόσκληση αποδοχής για διοικητική επίλυση της διαφοράς, με την υποβολή της με αριθ.πρωτ./15-01-2021 υπεύθυνης δήλωσης, στην οποία δηλώνει ότι δεν αποδέχεται τις πράξεις για τις οποίες έχει προσφύγει με την με ΓΑΚ/2014 προσφυγή του, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και θέλει να εξεταστεί από την Δ.Ε.Δ. βάσει της προβλεπόμενης διαδικασίας του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Επειδή στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος συνυπολογίζεται και οικοσκευή ποσού 21.852,70€, η οποία είναι ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2 του Ν. 3091/2002, (ενώ όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος δεν θάπρεπε να ξεπερνά το ποσό των 1.000,00€).

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες.

Εξάλλου, σύμφωνα με την έκθεση του άρθρου 129 του Κ.Δ.Δ. της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. απογραφή από συμβολαιογράφο), από τα οποία να προκύπτει μικρότερη αξία της οικοσκευής, ούτε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η έλλειψη ιδιοκτησίας της

θανούσης, συνεπώς απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος όσον αφορά το ύψος της αξίας της οικοσκευής.

Επειδή μεταξύ των κληρονομιών στοιχείων περιλαμβάνονται μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, σύμφωνα με την από 06-10-2014 βεβαίωση του Χρηματιστηρίου προκύπτει η τιμή κλεισίματος των αξιών στις 14-03-2011 (ημερομηνία θανάτου 15-03-2011) και σύμφωνα με τον με αριθ. χρηματιστηριακό κωδικό της στο όνομα της κληρονομούμενης, προκύπτει η ποσότητα των μετοχών, ορθά εφαρμόστηκε το άρθρο 12 του Ν.2961/2001 (προηγούμενη ημέρα του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η 14-03-2011), για τον καθορισμό της αξίας των μετοχών, οπότε απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για υπολογισμό βάσει της πραγματικής αξίας αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και τις μεταβολές στην οικονομία και τον κατακρημνισμό των χρηματαγορών.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για επανεκκαθάριση της κληρονομικής του μερίδας, λόγω λανθασμένου αριθμητικού υπολογισμού από την Δ.Ο.Υ. δεν ευσταθεί, καθόσον η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ με την με αριθ./27-11-2014 απόφαση του προϊσταμένου της, διέγραψε ποσό 5.227,37€ ως αχρεωστήτως καταβληθέν, αναγνωρίζοντας αριθμητικό λάθος που έγινε κατά την αρχική εκκαθάριση.

Συνεπώς από την νέα εκκαθάριση προέκυψε τελικό ποσό φόρου κληρονομίας που αντιστοιχεί στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος ύψους 37.883,57€.

Επειδή τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του Ν.4174/2013.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν άκυρη την από 24-10-2014 πράξη προσδιορισμού-βεβαίωση φόρου κληρονομίας, μετά και την ως άνω έκδοση απόφασης διαγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** του αιτήματος εξώδικης επίλυσης της διαφοράς δια της με ΓΑΚ/01-12-2014 προσφυγής, κατατεθείσας ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ..... και την αποστολή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την αριθ./2020 απόφασή του.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ