



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

29/10/2021
4051

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

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 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθ./2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 την υπ' αριθ. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 11.406,36 €, πλέον πρόσθετος φόρος (επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 Ν. 4509/2017) ποσού 11.698,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 23.104,72 €.

Δυνάμει της με αριθμό /2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2961/2001, της με αριθ. /2010 (αρ. φακ. Θ-...../2010) δήλωσης φόρου κληρονομιάς των εξ αδιαθέτου κληρονόμων του κληρονομούμενου του (Α.Φ.Μ.) που απεβίωσε την 15/04/2010.

Σύμφωνα με το με αριθ. /2020 πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών, κληρονόμοι του αποβιώσαντα είναι οι εξής: α) του (σύζυγος), β) του (τέκνο) με Α.Φ.Μ. και γ) του (τέκνο) με Α.Φ.Μ. Αφότου η σύζυγος, του αποποιήθηκε την κληρονομιά του συζύγου της με τη με αριθ. /2010 έκθεσης αποποίησης κληρονομιάς του Πρωτοδικείου, η προσφεύγουσα και η αδερφή της, ως μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, υπέβαλαν, εμπρόθεσμα και από κοινού τη με αριθ. /2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς με ποσοστό συμμετοχής επί της κληρονομιάς περιουσίας 1/2 έκαστη.

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Από το σύνολο των δηλωμένων περιουσιακών στοιχείων, η διαφορά φόρου προέκυψε στα κάτωθι:

- Αγροτεμάχιο εκτάσεως 8.000,00 τ.μ. στη θέση του Δ.Δ. του Δήμου Νομού, εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός Γ.Π.Σ. μετά της επ' αυτού εμπορικής αποθήκης μεταλλικής κατασκευής επιφάνειας 956,50 τ.μ. με δηλωθείσα αντικειμενική αξία αγροτεμαχίου 25.888,50 € και βιομηχανικού κτιρίου 123.665,42 €. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη την τιμή εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής κτισμάτων Βιομηχανικού και Βιοτεχνικών κτιρίων, τους συντελεστές μεγέθους, παλαιότητας, τρόπου κατασκευής και αποπεράτωσης, προσδιόρισε τη συνολική αξία του βιοτεχνικού κτιρίου επιφάνειας 956,60 τ.μ. σε 412.422,00 €. Για τον προσδιορισμό της αξίας του αγροτεμαχίου εκτάσεως 8.000,00 τ.μ., αφού έλαβε υπόψη την αντικειμενική αξία των αγροτεμαχίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1068/2008, την όρισε σε 39.712,50 €.

- ΙΧ Επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, του οποίου την αξία ο έλεγχος προσδιόρισε σε 5.000,00 € κατόπιν έρευνας αγοράς (εμπόρους, συνεργεία

αυτοκινήτων, ίντερνετ κ.λπ.) που πραγματοποίησε καθώς δεν υπήρχαν συγκριτικά στοιχεία. Το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είχε δηλωθεί από τις κληρονόμους.

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Η δηλωθείσα εταιρική περιουσία αποτελείται από ποσοστό 60% της Ο.Ε. με την επωνυμία «.....» και ποσοστό 55% της Ο.Ε. με την επωνυμία «.....» η φορολογητέα αξία των οποίων δεν παρουσίασε διαφορές με εκείνη του ελέγχου.

Ακόμη, ο έλεγχος προσδιόρισε αξία επίπλων- σκευών σε 28.942,54 €, που δεν είχαν δηλωθεί από τις κληρονόμους.

Στο παθητικό της δήλωσης φόρου κληρονομιάς περιλαμβάνονταν και δάνεια τραπεζών που είχαν χορηγηθεί στις ανωτέρω ομόρρυθμες εταιρείες, τα οποία όμως ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά καθώς δεν ήταν χρέη του θανόντος βέβαια και εκκαθαρισμένα πριν το θάνατό του.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία της κληρονομιάς περιουσίας των κρινόμενων περιουσιακών στοιχείων ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	598.408,17 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	907.988,75 €
ΠΛΕΟΝ ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ	28.942,54 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	253.431,22 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.500,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	850.339,39 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.188.862,51 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για την προσφεύγουσα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝ. ΜΕΡΙΔΑΣ (1/2)	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
..... (κόρη)	594.431,25 €	11.406,36 €	0,00 €	11.406,36 €	11.698,36 €	23.104,72 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η υπ' αριθ./2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της προθεσμίας των 20 ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρου και ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 15.12.2020 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμέλειες της προσβαλλόμενης πράξης καθώς σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, εφόσον αποδεικνύονται από α) δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, β) ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου γ) τα εμπορικά βιβλία του ιδίου ή των δανειστών του, εκπίπτουν (ως παθητικό) της κληρονομιάς. Τέτοια χρέη θεωρούνται τα χρέη σε τράπεζες, από κεφάλαιο και τόκους μέχρι την ημερομηνία θανάτου, όπως προκύπτουν και από τις σχετικές βεβαιώσεις της τράπεζας. Βασική προϋπόθεση για την έκπτωση των εμπορικών χρεών είναι η μη παράλληλη έκπτωσή τους από το ενεργητικό της εταιρίας του κληρονομούμενου την οποία αφορούσε το χρέος, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση τους.
- Από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων 29 ΕισΝΑΚ και 22 ΕμπΝ, οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν πρωτογενή και άμεση ευθύνη για την εκπλήρωση της οφειλής και θεωρούνται πρωτοφειλέτες, ενώ διαφοροποιούνται από την ευθύνη του εγγυητή που είναι δευτερογενής και υπό αίρεση. Η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου για τα χρέη της εταιρείας είναι αλληλέγγυα και απεριόριστη, που σημαίνει ότι ευθύνεται με ολόκληρη την περιουσία του και όχι μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του. Τα εν λόγω χρέη ο έλεγχος τα αντιμετώπισε σαν να ήταν χρέη εγγυητή, δηλαδή τρίτου του οποίου η ευθύνη δεν είναι βέβαιη. Ωστόσο τα εν λόγω χρέη βάρυναν τον κληρονομούμενο ως ομόρρυθμο μέλος και των δύο εταιριών, ο οποίο ευθυνόταν προσωπικά, απεριόριστα και κυρίως πρωτογενώς για την αποπληρωμή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. ...

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας 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 αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσεως τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιόζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 13 Αξία επίπλων και λοιπών κινητών

1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`.

Στην Α` κατηγορία υπάγονται:

α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β)...., γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε 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			

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών, γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101, δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.1 του Ν.2961/2001:

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

Α.) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά τον 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 τον 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.

2. Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, καπiónτες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτονται.

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν 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.

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, οι προϋποθέσεις για την υποχρεωτική έκπτωση των χρεών είναι τα χρέη να είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Βέβαιη είναι η οφειλή όταν το αντικείμενό της δεν εξαρτάται από κάποιο όρο, συμφωνία ή προϋπόθεση. Άλλως, βέβαιο είναι ένα χρέος, όταν δεν αμφισβητείται η πληρωμή του. Εκκαθαρισμένο είναι το χρέος, το οποίο είναι προσδιορισμένο κατά ποσόν και ποιον και εκείνο του οποίου δεν αμφισβητείται το ποσό. Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη της κληρονομιάς πρέπει να αποδεικνύονται κατά τρόπο αναμφισβήτητο και βάσει περιοριστικά από τον νόμο απαριθμούμενων εγγράφων. Ο κώδικας κληρονομιών για την εν λόγω έκπτωση απαιτεί την ύπαρξη δημόσιου ή ιδιωτικού εγγράφου ή έγκυρη εγγραφή στα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου.

Επειδή, το αρ. 67 του ν.2961/2001 ορίζει ότι:

«1. 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, στ)....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας α).....β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Επειδή, η απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013 /ΠΟΛ.1055/1.4.2003 εκδόθηκε βάσει εξουσιοδότησης της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρ.12 του Ν.3091/2002 και ρυθμίζει

μεταξύ άλλων τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2010) του κληρονομούμενου του, ο οποίος απεβίωσε την 15-04-2010, αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους τις α) του (σύζυγος), β) του (τέκνο) με Α.Φ.Μ. και γ) του (τέκνο) με Α.Φ.Μ. Κατόπιν της αποποιήσεως της κληρονομιάς της συζύγου του αποβιώσαντος, η προσφεύγουσα και η αδερφή της υπέβαλαν από κοινού τη με αριθ./2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς με ποσοστό συμμετοχής επί της κληρονομιάς περιουσίας 1/2 έκαστη.

Επειδή όσον αφορά στα εταιρικά μερίδια του αποβιώσαντος: α) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ημερομηνία έναρξης την 16-06-2004, έδρα την περιοχή στην πόλη του, της οποίας τα μέλη ήταν ο κληρονομούμενος με ποσοστό 60% και η προσφεύγουσα με ποσοστό 40% και β) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ημερομηνία έναρξης την 07-05-2004, έδρα την περιοχή στην πόλη της, της οποίας τα μέλη ήταν ο κληρονομούμενος με ποσοστό 55% και η προσφεύγουσα με ποσοστό 45%, ο έλεγχος δεν εντόπισε διαφορές στις δηλωθείσες αξίες των εταιρειών ο προσδιορισμός των οποίων έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003.

Επειδή, στο παθητικό της εν λόγω δήλωσης έχουν περιληφθεί χρέη που αφορούν δάνεια των ως άνω επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, για την εταιρεία «.....» έχουν δηλωθεί δάνεια ύψους 2.146.784,00 € X 60%= 1.288.070,40 € και για την εταιρεία «.....» δάνεια ύψους 2.138.502,90 € X 55%= 1.176.176,50 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι τα ανωτέρω δάνεια ορθώς συμπεριλήφθησαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, στο παθητικό της δήλωσης καθώς ήταν βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του αποβιώσαντος και συνεπώς εκπιπόμενα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει έγγραφα των τραπεζών τα οποία βεβαιώνουν το υπολειπόμενο ποσό των δανείων κατά την ημέρα θανάτου του, ήτοι την 15-04-2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 249 του ν. 4072/2012:

«1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.» Συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη για τα χρέη των ομόρρυθμων εταιρειών, ευθύνονται οι εταιρείες και η ίδια η προσφεύγουσα, ως ομόρρυθμο μέλος αυτών, απεριόριστα και εις ολόκληρον. Ως εκ τούτου, δεν αποτελούν χρέη του κληρονομούμενου και δεν εκπίπτονται από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./18-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ. και την επικύρωση της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2010

Υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του ν. 2961/2001:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	0,00 €	11.406,36 €	11.406,36 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	0,00 €	0,00 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	11.406,36 €	11.406,36 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ	-	11.698,36 €	11.698,36 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00 €	23.104,72 €	23.104,72 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.