



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 22/12/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2547**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκουεπί της οδούκαι β) «.....» – **Α.Φ.Μ.**,

κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, κληρονόμων εξ αδιαθέτου του κληρονομούμενου «.....» - **Α.Φ.Μ.**που απεβίωσε την 08/09/2016, κατά: α) της με αριθμό/2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και β) της με αριθμό/2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, 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' αριθμ. 65...../2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.με ημερομηνία φορολογίας/2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κληρονόμου φόρος κληρονομιάς ύψους 68.765,77 €.

-Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.με ημερομηνία φορολογίας/2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου φόρος κληρονομιάς ύψους 68.765,77 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ.-2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ2016) στη Δ.Ο.Υ.....και με την οποία δηλώθηκαν, ως κληρονομιαία περιουσία, από τους προσφεύγοντες κληρονόμους-τέκνα διάφορα ακίνητα συνολικής αξίας 1.968.240,01 €. Μετά την αφαίρεση ως παθητικού ποσού 91.824,67 €, καθώς και με την προσθήκη της αξίας των επίπλων και σκευών ποσού 63.356,23 € η φορολογητέα αξία της κληρονομιάς ανήλθε στο ποσό των 1.939.771,57 €.

Σύμφωνα, με το με αριθ.πρωτ.-2016 Πιστοποιητικό Πλησιεστέρων Συγγενών του Δήμου Θεσσαλονίκης ο αποβιώσας κατά την ημέρα του θανάτου του, άφησε μόνους πλησιέστερους συγγενείς που ζούσαν την ημέρα του θανάτου του: α) τον προσφεύγουσα υιό του,τουκαι β) την προσφεύγουσα κόρη του

Σύμφωνα, με το υπ'αριθ.-2016 Πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου, πιστοποιείται ότι δεν δημοσιεύθηκε διαθήκη του θανόντος.

Κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθ.-2017 δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, η Δ.Ο.Υ.προσέθεσε ως οικοσκευή ποσοστό 1/30 της αξίας των κτισμάτων ήτοι ποσό 63.356,23 € βάσει των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2017 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν να γίνει δεκτό το αίτημα τους και να επαναπροσδιοριστεί η αξία της οικοσκευής, από το ποσό των 63.356,23 €, σε 10.000 €, λόγω του ότι με τη διάταξη του εν λόγω άρθρου εισάγεται μαχητό τεκμήριο. Ως εκ τούτου, είναι αδιανόητο να αποτελεί την αξία της οικοσκευής το ποσό του 1/30 το οποίο υπολογίζεται επί της συνολικής αξίας της κληρονομητέας περιουσίας και μάλιστα στην σημερινή εποχή και επί επαγγελματικών στεγών τα οποία δεν έχουν οικοσκευή και μισθώνονται, δεδομένου ότι τα έπιπλα του θανόντος είναι της δεκαετίας του 1970 και πεπαλαιωμένα.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια) «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, β) νέμηση, γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο...»

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν. Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α)..... θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.....».

Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. Ν.2961/2001, ορίζεται ότι: «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 κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.

Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο», (το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 13 τίθεται όπως τροποποιήθηκε με την [παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002](#) (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002) και σύμφωνα με το [άρθρο 30 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 1/1/2003 και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1042/1990, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Κατά την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία των κληρονομιών - κληροδοσιών (ν.δ. 118/1973, ΦΕΚ - Α' 202), σε κάθε, οποιασδήποτε μορφής και είδους, περιουσία, που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου επιβάλλεται φόρος, εφόσον η περιουσία αυτή βρίσκεται, πραγματικά ή κατά τεκμήριο, στην Ελλάδα κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, που κατά κανόνα είναι και χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής (άρθρα 3 και 6). Ο φορολογικός νόμος (άρθρο 13) θεωρεί ότι στην κληρονομιαία περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα, δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στη χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών, και ότι η αξία τους λογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής, πλην των επίπλων, κληρονομιαίας περιουσίας.

Συνεπώς, η φορολογική νομοθεσία δημιουργεί δύο νόμιμα μαχητά τεκμήρια, τα οποία αναφέρονται στην ύπαρξη μεταξύ των κληρονομιαίων στοιχείων και επίπλων και στο ύψος της αξίας τούτων, ως ίσου με το 1/30 της αξίας της υπόλοιπης, εκτός από τα έπιπλα, κληρονομιαίας περιουσίας. Για την άρση όμως κάθε σχετικής - τυχόν- αμφισβήτησης ο νόμος ρητώς ορίζει, ότι στην έννοια των επίπλων δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα, καθώς και οι κάθε λογής συλλογές έργων τέχνης νομισμάτων, γραμματοσήμων και άλλων γενικώς κινητών, για τα οποία ο προσδιορισμός της αξίας τους γίνεται με κάθε αποδεικτικό μέσο.

Ο φόρος, ο οποίος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης (κληρονόμο, κληροδόχο), είναι συνάρτηση της αξίας της κληρονομικής μερίδας και του βαθμού συγγενείας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο (άρθρα 5, 29).

2. Εξάλλου, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με το θάνατο του προσώπου η περιουσία του, ως ενιαίο σύνολο, δηλαδή ως το σύνολο των έννομων αγαθών του τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης, μεταβιβάζεται από το νόμο, εφόσον δεν υπάρχει διαθήκη, σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, που την αποκτούν αυτοδικαίως, με την επιφύλαξη δικαιώματος τους για αποποίηση αυτής (Α.Κ. 1710). Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά, αλλά, για την μεταβίβαση

των καθέκαστα στοιχείων αυτής στο όνομα του, είναι ανάγκη να προέλθει σε αποδοχή της κληρονομιάς και να την μεταγράψει στο οικείο γραφείο μεταγραφών (άρθρα Α.Κ. 1193. 1198, 1846).....

Ειδικά όμως, όταν υπάρχουν τέκνα του συζύγου που πέθανε, ο νόμος ορίζει (αρθρ. ΑΚ 1820 τελευτ, εδάφιο) ότι, για λόγους επιείκειας, λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες τους, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές περιστάσεις...».

Επειδή, «.....η νέα ρύθμιση, σύμφωνα με την Εισηγητική Έκτου νόμου (3091/2002) που επαναλαμβάνεται και στην ανωτέρω εγκύκλιο, κατέστη αναγκαία .—ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική διαχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελέσουν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαίας περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ.)». Ενόψει του δικαιολογητικού λόγου της νεώτερης αυτής διάταξης, θα μπορούσε ίσως να υποστηριχθεί ότι συνιστά **οιονεί «νόμιμο αποδεικτικό μέσο»** κατά την έννοια του άρθρου 147 ΚΔΔ, το οποίο συνδυαζόμενο με το μαχητό τεκμήριο προσδιορισμού της αξίας των επίπλων και σκευών μπορεί να οδηγήσει στην εφαρμογή της νεώτερης διάταξης και σε παλαιές υποθέσεις» (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος –Δικηγόρος Δ.Ν.-Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών-Τόμος Α΄, Αθήνα 2013, σελ 627).

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών τα οποία απαρτίζουν την «οικοσκευή», η οποία είναι αόριστη νομική έννοια, για τη συγκεκριμενοποίηση της γίνεται δεκτό ότι είναι απαραίτητη η προσφυγή στις αντιλήψεις των συναλλαγών και στα διδάγματα της κοινής πείρας (ΣτΕ 2131/1989), επιπροσθέτως δε, «....ο κώδικας, ειδικά για τα έπιπλα καθιερώνει δύο νόμιμα μαχητά τεκμήρια: Τεκμήριο πρώτο, ως προς την ύπαρξη στην κληρονομιά επίπλων (ΣτΕ 2387/980). Τεκμήριο δεύτερο, ως προς την αξία των επίπλων.....». (ΓΕΩΡΓΙΟΣ Π. ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ-Κώδικας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών-Έκδοση 2003, σελ. 54-55). (σχετικές, ΣτΕ 2955/1990, ΣτΕ 2059/1989, 2937/1988).

Επειδή, η διάταξη του β΄ εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2691/2001, καθιερώνοντας μαχητό τεκμήριο αναφορικά με την ύπαρξη και την αξία της οικοσκευής, δεν αντίκειται στην αρχή της ισότητας, προκειμένης της ορθολογικότερης επιβολής του σχετικού φόρου, καθώς η αξία της οικοσκευής θα πρέπει να υπολογίζεται επί της αξίας των κτισμάτων της κληρονομιαίας περιουσίας, ενόψει του ότι και εννοιολογικά δεν νοείται «οικοσκευή» ανεξάρτητα απ' την οικία στην οποία αυτή

ανήκει. «....τούτο δε διότι η διάταξη του β εδαφίου της παρ. 2 του ν.δ. 118/1973 καθιερώνοντας μαχητό τεκμήριο αναφορικά με την ύπαρξη και αξία της οικοσκευής επιτρέπει τόσο στο Δημόσιο, όσο και τους κληρονόμους την εξατομίκευσή του σε κάθε περίπτωση, με την επίκληση εκ μέρους τους συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων που να έχουν σχέση με τα έπιπλα και σκεύη του κληρονομούμενου ή έστω με τις εν γένει ειδικότερες συνθήκες διαβίωσής του, έτσι ώστε να προκύπτει ότι η αξία αυτής είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη της προκύπτουσας με βάση την εφαρμογή του καθοριζομένου στο νόμο ποσοστού. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται αντίθεση της διάταξης αυτής στην αρχή της ισότητας. (ΣτΕ 2078/2014).

Επειδή, «.....ο προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτός, διότι κατά το προβλεπόμενο στην ως άνω διάταξη τεκμήριο λαμβάνεται υπ' όψιν το σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας, μικρότερη δε αξία επίπλων από την προκύπτουσα βάσει του τεκμηρίου αυτού μπορεί να προσδιορισθεί μόνο αν αποδειχθεί με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία.» (ΣτΕ 156/2002).

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι προσφεύγοντες, δεν επικαλούνται ούτε προσκομίζουν με την παρούσα ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύεται ότι η αξία της οικοσκευής είναι κατώτερη από την προσδιορισθείσα με ορθολογικό τρόπο και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις από την φορολογική αρχή.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά, και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική 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), 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 και 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 εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των:

α) «.....» – Α.Φ.Μ.και β) «.....» – Α.Φ.Μ., κληρονόμων εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος κατά την-2016 «.....» - Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ

Έτος - ημερομηνία φορολογίας/2016	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	68.765,77 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος - ημερομηνία φορολογίας/2016	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	68.765,77 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.