



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3735

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 αριθ. 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' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου ..., οδός ..., αρ. ..., κατά του με αριθ. ... Οριστικού

Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον με αριθ. ... Οριστικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τον με αριθ. ... Οριστικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς στο ποσό 62.119,96€, ο οποίος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων του ν. 3427/2005.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ. ... εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου, ΑΦΜ ..., που απεβίωσε την 15/04/2006, αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμο, μεταξύ άλλων, την προσφεύγουσα εγγονή του ..., η οποία αποδέχτηκε την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος εξέτασε τα στοιχεία του Παθητικού της κληρονομιάς λαμβάνοντας υπόψη τις με αριθμό ..., ..., ..., ... και ... δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τους κληρονόμους, τα στοιχεία που προέκυψαν από την με ημερομηνία 29/01/2008 έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ. ... Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι έλεγχος έσφαλε καθόσον δεν έλαβε υπόψη στον υπολογισμό του παθητικού της κληρονομιάς τα κονδύλια που αφορούν σε οφειλές από δάνεια προς τις τράπεζες PROBANK και ALPHA BANK, συνολικού ποσού 849.995,51 €, τα οποία είχαν συναφθεί για να χρηματοδοτηθεί η δραστηριότητα της επιχείρησης «...» και για τα οποία είχαν δοθεί προσωπικές εγγυήσεις εκ μέρους του αποβιώσαντος, ήτοι είχαν προσημειωθεί ακίνητα που άνηκαν στον θανόντα, τα οποία αποτελούν μέρος του ενεργητικού της κληρονομιάς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, που κυρώθηκε με το νόμο 2961/2001, περί έκπτωσης χρεών:

«1. Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το 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 απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το 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.

Β) Η οφειλή από προίκα του κληρονομούμενου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου.

Προκειμένου για προίκα, διατιμημένη λόγω πώλησης ή σε χρήμα ή κατά τις διατάξεις των άρθρων 1412 και 1413 του Α.Κ., η οποία συστάθηκε πριν από την 1η Μαΐου 1954, εκπίπτει από την κληρονομία το ποσό αυτής που αναφέρεται στο προικοσύμφωνο αφού πολλαπλασιαστεί επί το λόγο $T2/P1$ των μέσων ετήσιων τιμαριθμών καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης (T2) και του χρόνου σύστασης (T1).

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 τελεσιδίκος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Δ) Τα χρέη από νοσήλεια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

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

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που εν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϋστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4. Από την κληρονομιαία περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπεσθεί ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που

αποδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση.

Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.

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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. α' του ως άνω νομοθετήματος, κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή το άρθρο 858 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι ο εγγυητής, εφόσον ικανοποίησε τον δανειστή έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πρωτοφειλέτη και το άρθρο 860 του Αστικού Κώδικα ρυθμίζει τα του δικαιώματος αναγωγής του εγγυητή που ικανοποίησε τον δανειστή κατά των λοιπών συνεγγυητών.

Συνεπώς, προκύπτει ότι το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομίας, όμως, λόγω της φύσης του, είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου ενεργοποιείται, οπότε καθίσταται "νομίμως υφιστάμενο" κατά την έκφραση του νόμου, δηλαδή αφότου καταβάλλεται προς το δανειστή, δοθέντος ότι από της καταβολής γεννάται αντίστοιχη αξίωση του καταβαλόντος εγγυητή κατά του πρωτοφειλέτη ή και κατά των ενδεχομένων συνεγγυητών, η οποία αποτελεί ενεργητικό της κληρονομίας, για το οποίο η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατά το πιο πάνω άρθρο 7 περ. α' του ν.δ. 118/1973 από την καταβολή του σχετικού χρέους, οπότε πληρώνεται η αντίστοιχη αίρεση (Σ.τ.Ε. 1965/1998 επτ.).

Επειδή σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομίας, όμως λόγω της φύσης του, είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου, ενεργοποιείται, ήτοι καταβάλλεται στο δανειστή (ΣτΕ 4091/2000, 3281/2007 και 3485/2015).

Επειδή εν προκειμένω στην υπ' αριθμ. .../2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς η προσφεύγουσα δήλωσε στο ενεργητικό της κληρονομιάς τα με αριθμό .../0/7, .../0/3 και .../0/5

ΚΑΕΚ ακίνητα, επί των οποίων υφίστανται, σύμφωνα με τις σχετικές βεβαιώσεις του κτηματολογικού γραφείου Πειραιώς, προσημειώσεις και υποθήκες για οφειλές από δάνεια.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλει στους δανειστές τα επίδικα χρέη του κληρονομούμενου από εγγύηση, ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά έκρινε ότι τα χρέη αυτά δεν προσμετρούνται στο παθητικό της κληρονομιάς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος κληρονομιάς βάσει του υπ' αριθμ. ... Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά:	62.119,96 €
--	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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).