



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-2-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 663

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514
ΦΑΞ : 213-1604567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Τ. Β' 5597/21.12.2020).

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

3. Την αριθ. 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 από 13-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της υπ' αρ. /2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και κατά της υπ' αρ. /2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και την υπ' αρ. /2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-7-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αρ./**2020** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αρ./**2020 Απόφασης** του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 158.945,91€ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3842/2010 (κλίμακα Β') και του άρθ. 21 του ν. 2961/2001.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της από 29-5-2020 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επ' ωφελεία απογραφής, του αποβιώσαντος αδελφού του, του, η οποία έλαβε αριθμό/**2020** (Θ/**2017**). Επί της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αρ./**2020 Απόφαση** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης με την οποία αποφασίστηκε ότι από το παθητικό της κληρονομητέας περιουσίας, ενεργητικού ποσού 1.238.177,90€, αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ύψους 54.682,22€ (βεβαιωμένες οφειλές του θανόντος κατά το χρόνο του θανάτου στις 30-4-2017) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1Γ του άρθ. 22 ν.2961/2001 και ποσό ύψους 275.190,98€ (χρέος προς την τράπεζα Eurobank) σύμφωνα με τις διατάξεις της απρ. 1^Α του αρθ. 22 ν. 2961/2001 ενώ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ύψους 301.342,00€ (χρέος προς τον ίδιο) και ποσό ύψους 592.742,72€ (χρέος προς την Alpha Bank) και ως εκ τούτου ο οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε σύμφωνα με την με αρ./**2020** προσβαλλομένη πράξη προσδιορισμού φόρου, στο ύψος των 158.945,91€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των παραπάνω πράξεων με τη συμπερίληψη στο παθητικό της κληρονομιαίας περιουσίας των ως άνω ποσών ύψους α) 301.342,00€ και β) 592.742,72€ και την έκπτωσή τους από το ενεργητικό αυτής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) Χρέος του αποβιώσαντος αδελφού του προς τον ίδιο, ποσού 301.342,00€ σύμφωνα με το από 1-8-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό

1. Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 και 5 εδ.α του ν. 2961/2001 αιτήθηκε και απέδειξε με τα έγγραφα που προσκόμισε την ύπαρξη και το ύψος του χρέους.
2. Η θεώρηση του από 1/8/2010 ιδιωτικού συμφωνητικού από το αρμόδιο αστυνομικό όργανο, του προσδίδει βέβαιη χρονολογία, σε κάθε δε περίπτωση ο θάνατος του αδελφού του, συμβαλλόμενου στο ανωτέρω συμφωνητικό, εμπίπτει και στην περίπτωση της διάταξης του αρθ.171 παρ. 2^α εδ. β' του ΚΔΔ.

3. Η διαδικασία του άρθρου 8 παράγραφος 16 του Ν.1882/1990 που επικαλείται ανωτέρω η προσβαλλομένη, είναι ενταγμένη στη φορολογία εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών και ουδόλως μπορεί να έχει εφαρμογή εν προκειμένω, ενώ είναι πάγια η θέση της Νομολογίας, ότι κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 19 παρ.2 περ. ε' του Ν.2238/1994, το έγγραφο που αποδεικνύει τη λήψη του δανείου απαιτείται να φέρει βέβαιη χρονολογία κατά τα γενικώς ισχύοντα, δηλαδή, μεταξύ άλλων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 446 ΚΠολΔ, με τη θεώρηση του από οποιοδήποτε δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά τον νόμο. Η διάταξη δε αυτή (του άρθρου 19 παρ.2 περ. ε' του Ν.2238/1994) ΔΕΝ απαιτεί το έγγραφο να είναι χαρτοσημασμένο. (ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1530/2009) και (ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΟΥΣΙΑΣ ΑΘΗΝΑΣ 4657/2014).

Β) Χρέος του αποβιώσαντος αδελφού του ποσού 592.742,72€ προς την τράπεζα Alpha Bank ως Ο.Μ. της εταιρείας «.....» και ατομικά ως εγγυητής των τραπεζικών δανείων της εταιρείας.

1. Προκύπτει σαφώς ποια είναι η απαίτηση την ημερομηνία θανάτου του κληρονομουμένου, καθώς ο ανοιχτός λογαριασμός παρουσίαζε χρεωστικό υπόλοιπο την 31η/12/2013 ποσού 592.742,72 ευρώ και ως εκ τούτου έκλεισε από την πιστώτρια Τράπεζα και την 23^η/4/2019 το ποσό της οφειλής, σύμφωνα με την έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης ήταν επίσης 592.742,72 ευρώ και για το ποσό αυτό κατασχέθηκαν αντίστοιχα τα ακίνητα του κληρονομουμένου αδελφού του. Ως εκ τούτου και κατά την ημερομηνία θανάτου του στις 30/4/2017 το ποσό της οφειλής ανήρχετο ομοίως στο ποσό των 592.742,72 ευρώ.

2. Η Νομολογία που επικαλείται η φορολογική διοίκηση, αφορά σε περίπτωση καταβολής του χρέους από τον εγγυητή και φορολόγηση της αξίωσης του κατά του πρωτοφειλέτη, περίπτωση διαφορετική από την προκείμενη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«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 κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου 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, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτουνται.

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 εκπίπτουνται, 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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλλε στις 29-5-2020 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, την με αρ...../2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς του αποβιώσαντος αδελφού του, ως μοναδικός κληρονόμος του, με ενεργητικό ποσό κληρονομιάς περιουσίας ύψους 1.238.177,90€ επί της οποίας προσδιορίστηκε φόρος κληρονομιάς ύψους 158.945,91€ σύμφωνα με αρ./2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης και την υπ' αρ./2020 εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή σύμφωνα με την με αρ./2020 **Απόφαση**, από το παθητικό της κληρονομιάς περιουσίας αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό παθητικού ύψους 54.682,00€ (ως βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου) και ποσό ύψους 275.190,98€ (οφειλές του προς την Τράπεζα Eurobank) ενώ **δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση τα ακόλουθα ποσά:**

A) Χρέος ποσού **301.342,00€** προς τον (μοναδικό βάσει δήλωσης κληρονόμο) το οποίο προκύπτει από το από 01-08-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους του θανόντος προς τον κληρονόμο βάσει του οποίου ενεγράφη προσημείωση υποθήκης σε ακίνητα του κληρονόμου και στη δήλωση κληρονομούμενα μέχρι του ποσού των 315.000,00 € δυνάμει της με αρ./2015 της 19-1-2015 Απόφασης του Ειρηνοδικείου (διαδικασία ασφαλιστικών μέτρων).

B) Χρέος προς την Τράπεζα Alpha Bank ποσού **592.742,72€** ως ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας «.....» και ατομικά ως εγγυητής των τραπεζικών δανείων της εταιρείας. Το ποσό της οφειλής προκύπτει την 23-04-2019 από την έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης ακίνητης περιουσίας με αρ./2019 του δικαστικού επιμελητή

..... με ΑΦΜ Στην έκθεση κατάσχεσης κατάσχονται ακίνητα του θανόντος και του ΤΟΥ

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90** ορίζεται ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **171 παρ.2 Ν.2717/1999 Κ.Α.Δ.** ορίζεται ότι:
«2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.»

Επειδή σύμφωνα με την με αρ./2020 σχετική Απόφαση, το ως άνω σχετικό ποσό ύψους **301.342,00€**, ήτοι χρέος του θανόντα προς τον προσφεύγοντα, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 ν.2961/2001 καθόσον για το χρέος αυτό δεν προκύπτει βεβαία ημερομηνία λήξης του δανείου που αναφέρεται στο από 01-08-2010 επικαλούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους, ενώ το δάνειο δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένο και προκειμένου για ιδιωτικά δάνεια εκτός από τη νόμιμη χαρτοσήμανση που είναι απαραίτητα στοιχείο για την ισχύ τους θα πρέπει να έχει τηρηθεί και η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 16 του Ν. 1882/1990 διαδικασία. Ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση δεν μπορεί να τύχει ανάλογης εφαρμογής η επικαλούμενη με την παρούσα διάταξη της παραγράφου 3 και 5^α του αρ. 21 του Ν. 2961/2001 καθόσον από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει με βεβαιότητα τόσο η ύπαρξη όσο και το ύψος του επικαλουμένου χρέους του θανόντος προς τον ίδιο, ως μοναδικός κληρονόμος, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω σχετική Απόφαση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το ποσό ύψους **592.742,72€**, ήτοι χρέος του θανόντα προς την τράπεζα ALPHA BANK, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση καθότι δεν προκύπτει ακριβώς το ύψος της απαίτησης κατά την ημερομηνία θανάτου διότι δεν υφίσταται στον φάκελο σχετική βεβαίωση. Επιπλέον βάσει του από 16-4-2020 ενημερωτικού εγγράφου της τραπεζής ALPHA, οι απαιτήσεις έχουν μεταβιβαστεί στην εταιρεία ειδικού σκοπού με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στη Δημοκρατία της Ιρλανδίας, Δουβλίνο και δεν υφίσταται έγγραφο της εταιρείας αυτής για το χρέος την ημέρα θανάτου ή ακόμα πιθανό προτεινόμενο συμβιβασμό ως προς το ποσό προς καταβολή. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το κληρονομαίο χρέος από εγγύηση

του κληρονομούμενου αφαιρείται από το παθητικό της κληρονομιάς μόλις εξοφληθεί από τον κληρονόμο στον δανειστή (Βλ. ΣτΕ 156/2002, ΣτΕ 159/2002, ΣτΕ 1965/1998), διότι με την καταβολή αυτή γεννιέται και η αντίστοιχη αξίωση του καταβάλλοντος κληρονόμου κατά του πρωτοφειλέτη ή τυχόν συνεγγυητών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Κώδικα. Συνεπώς για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους, το εν λόγω δάνειο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το παθητικό της κληρονομιάς περιουσίας.

Επειδή ως προς την μη έκπτωση των ως άνω ποσών από το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας, οι διαπιστώσεις και η κρίση του ελέγχου όπως αποτυπώνονται στην με αρ./2020 σχετική Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/13-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αρ./2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και της υπ' αρ./2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

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

Υπ' αρ./2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Ποσό οφειλής: 158.945,91€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ 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.