



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα

01.09.2023

Αριθμός Απόφασης 1130

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ως άνω Πράξη του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου,

6. Το υπ' αριθ' Υπόμνημα με προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων που κατέθεσε ηλεκτρονικά μέσω elenxis στιςο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας,

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της απόκαι με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **74.774,58€**, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας **37.387,29€**, ήτοι συνολικό ποσό **112.161,87€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ.εντολής του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, στην υπόθεση κληρονομιάς (.....) του κληρονομούμενου που **απεβίωσε την 19/09/2019**, αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους: α) τον υιό τουπροσφεύγοντα), β) τα λοιπά τέκνα τουκαι του του και γ) την σύζυγό του, οι οποίοι κατέστησαν **κληρονόμοι με το ευεργέτημα της επ' ωφελείας απογραφής** της κληρονομιάς κατά το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας, ήτοι 1/4 εξ' αδιαθέτου και συντάχθηκαν οι υπ' αριθ.πράξεις και εκθέσεις αποδοχής κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου (Σχετ. 1 - 4). Στη συνέχεια διορίστηκαν από τον ειρηνοδίκη πραγματογνώμονες για τη διενέργεια της απογραφής, οι οποίοι συνέταξαν την από τεχνική έκθεση απογραφής της κληρονομιάς (Σχετ. 5), στην οποία συμπεριέλαβαν το ενεργητικό και το παθητικό αυτής και ακολούθως συντάχθηκε η υπ' αριθ. έκθεση απογραφής κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, του συμβολαιογράφου (Σχετ. 6). Ακολούθως, οι ανωτέρω εξ αδιαθέτου κληρονόμοι υπέβαλαν ενώπιον της ΔΟΥ Αμαρουσίου τη με αριθμόαρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, με αριθμό φακέλου (Σχετ. 7), με την οποία δηλώθηκαν τα ακόλουθα:

Στοιχεία Ενεργητικού	Συνολική Αξία
.....	3.781.317,00€
.....	1.021.825,05€
.....	134.951,85€
Συνολική αξία ενεργητικού	4.938.093,90€

Στοιχεία Παθητικού	Συνολική Αξία
.....	243.061,91€
.....	5.569.777,73€
.....	3.391.084,20€
.....	350.000,00€
Συνολική αξία Παθητικού	9.553.923,84€

Στην συνέχεια, ο έλεγχος στα πλαίσια της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εξέτασε την υπ' αριθ.δήλωση φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντος, η οποία συντάχθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθ.Απόφαση του Ειρηνοδικείουμετά από αίτηση του κληρονόμου με το ευεργέτημα της επ' ωφελείας απογραφής, στην οποία ο προσφεύγων δήλωσε τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που

αναφέρονται στον ως άνω πίνακα, πλην όμως ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ως άνω στοιχεία, ήτοι τα στοιχεία του ενεργητικού στο ποσό των **4.951.665,47€** και τα στοιχεία του παθητικού στο ποσό των **220.682,44€**, με αποτέλεσμα να προκύψει συνολική κληρονομητέα περιουσία ύψους **4.730.983,03€** (4.951.665,47€ - 220.682,44€).

Ο έλεγχος ως προς τα στοιχεία του παθητικού που δηλώθηκαν, έκρινε τα εξής:

α) Ως προς το 1^ο στοιχείο του παθητικού σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της ΔΟΥ ΑΙΓΑΛΕΩ, το σύνολο των βεβαιωμένων οφειλών του κληρονομούμενου στις ήταν 44.884,53 €, και με βάση το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, το σύνολο των ανεξόφλητων οφειλών του κληρονομούμενου στις ήταν 175.797,91€, ήτοι σύνολο **220.682,44€**.

β) Ως προς το 2^ο στοιχείο του παθητικού που αφορά **βεβαιωμένες οφειλές, στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, του νομικού προσώπου με την επωνυμία** για τις οποίες ο κληρονομούμενος είναι συνυπόχρεος ή συνυπεύθυνος, ποσού 5.569.777,73 ευρώ, **δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του παθητικού**, διότι δεν αποτελεί βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος του ίδιου του κληρονομούμενου, αλλά του νομικού προσώπου (όπου ο κληρονομούμενος ήταν διευθύνων σύμβουλος), ως άνω, ... Περαιτέρω, ότι τα χρέη από αλληλέγγυα ευθύνη του κληρονομούμενου, εφόσον κατά το χρόνο θανάτου του υπήρχε τίτλος βεβαίωσής τους στην Οικεία Αρχή, αποτελούν χρέη της κληρονομιάς υποχρεωτικά εκπεστέα από τη φορολογική Αρχή με βάση τη διάταξη της περίπτωσης Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2961/2001, με την πρόσθετη προϋπόθεση της καταβολής τους από τον υπόχρεο κληρονόμο.

γ) Ως προς το 3^ο στοιχείο του παθητικού που αφορά **Εγγυήσεις υπέρ** προγράμματος έκδοσης κοινού ομολογιακού δανείου με ημερομηνία, όπως αυτό τροποποιήθηκε έκτοτε με τις πράξεις, και την από σύμβαση αναγνώρισης οφειλής και ανανέωσης ενοχής από ομολογιακό δάνειο, ύψους **3.391.084,20€**, **δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του παθητικού**, διότι δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρ. 21 του Ν. 2961/2001, ...

δ) Ως προς το 4^ο στοιχείο του παθητικού που αφορά **Εγγυήσεις υπέρ**, Αρχικής Πράξης - Σύμβασης πίστωσης διά ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού υπ' αριθ..... ποσού **3.000.000,00€**, όπως τροποποιήθηκε με τις πράξεις **δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του παθητικού**, διότι δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρ. 21 του Ν. 2961/2001, ...».

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου επαναπροσδιορίσθηκε η αξία κληρονομητέας περιουσίας και της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Σύνολο αξίας ενεργητικού	4.938.093,90€	4.951.665,47€
Μείον παθητικό	<u>9.553.923,84€</u>	<u>220.682,44€</u>
Συνολική αξία κληρονομητέας περιουσίας	0,00€	4.730.983,03€
Κληρονομική μερίδα προσφεύγοντος (1/4)		1.182.745,76€

Κατόπιν αυτών, με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3842/2010, τα κατωτέρω ποσά:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Κληρονομητέα μερίδα		1.182.745,76 €	1.182.745,76 €
Κύριος φόρος		74.774,58 €	74.774,58 €
Πρόσθετος φόρος		37.387,29 €	37.387,29 €
Σύνολο για βεβαίωση		112.161,87 €	112.161,87 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημα, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 1 περ. Γ του Ν. 2961/2011 (Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών), αναφορικά με την άρνηση αναγνώρισης, εκ μέρους της φορολογικής Αρχής, ως στοιχείου του παθητικού της κληρονομίας, βεβαίων, εκκαθαρισμένων και ληξιπροθέσμων χρεών του κληρονομούμενου, προερχόμενων εκ της αλληλεγγύου ευθύνης του ως συνυποχρέου φυσικού προσώπου για χρέη ανωνύμου εταιρείας.
- 2) Εσφαλμένη μη αποδοχή από τη φορολογική Διοίκηση της έκπτωσης από το παθητικό της κληρονομίας, χρεών που αφορούν σε προσωπικές εγγυήσεις του θανόντος επί δανείων, οι οποίες μάλιστα ενεργοποιήθηκαν και οι κληρονόμοι κλήθηκαν να καταβάλλουν τα σχετικά ποσά.
- 3) Η αρμόδια φορολογική Αρχή στερείτο αρμοδιότητας να προβεί σε έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας σε βάρος των κληρονόμων και συνεπώς και σε βάρος του προσφεύγοντος, εφόσον είχε ήδη προβεί σε αποδοχή του παθητικού της κληρονομίας στο πλαίσιο της εκκαθάρισης του οικείου φόρου κληρονομίας, αποδεχόμενη την υποβληθείσα από τους κληρονόμους αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας, δήλωση η οποία, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι τα επίμαχα χρέη δεν υπάγονται στην παρ. 1 του αρ. 21 του Ν. 2961/2001, αποτελεί αίτηση με βάση την παρ. 2 έως και 5 του ίδιου άρθρου, η οποία και έγινε αποδεκτή, μέσω της αποδοχής και εκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομίας και έτσι η Διοίκηση δεν δύνατο να επανέλθει επί του αυτού ζητήματος.
- 4) Εφόσον η δήλωση φόρου κληρονομίας διαβιβάστηκε προς έλεγχο πριν την εκκαθάρισή της χωρίς να έχει έτσι εκδοθεί πράξη διοικητικού ή άμεσου προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, παρίσταται μη νόμιμη η απευθείας έκδοση πράξεως οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Περαιτέρω ο προσφεύγων κατέθεσε ηλεκτρονικά μέσω elenxis στιςτο με ID υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 § 1 του Ν. 2961/2001, σε συνδυασμό και με τα άρθρα 847 επ. του Αστικού Κώδικα, δεν αποδέχθηκε την έκπτωση από το ενεργητικό της κληρονομίας, χρεών που αφορούν σε προσωπική εγγύηση του θανόντος επί ομολογιακού δανείου, για την οποία οι κληρονόμοι κλήθηκαν, με έκδοση σχετικής διαταγής πληρωμής σε βάρος τους να καταβάλουν το σχετικό ποσό, προσκομίζει δε και επικαλείται νεότερα στοιχεία, σχετικά με το 3^ο στοιχείο του παθητικού που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο και αφορά **Ομολογιακό Δάνειο ύψους 3.100.000€** που συνήψε στιςη εταιρεία από τηνγια το οποίο είχε εγγυηθεί ως αυτοφειλέτης ο κληρονομούμενος εν ζωή Το εν λόγω Ομολογιακό Δάνειο **έληξε την**και μετά από απόφαση της Συνέλευσης των Ομολογιούχων Δανειστών τηντο χρέος αναπροσ-αρμόσθηκε σε **3.391.084,20€** ποσό που κλήθηκε ο ως άνω κληρονομούμενος υπό την παραπάνω ιδιότητα του εγγυητή να καταβάλει προς τηνέντοκα απόμε συμβατικό επιτόκιο υπερημερίας. Επειδή το ως άνω ποσό μέχρι την, ημερομηνία θανάτου του άνω κληρονομούμενου το παραπάνω ποσό δεν είχε καταβληθεί, δυνάμει της με αριθμόδιαταγής πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με συνημμένα σε αυτή την απόεπιταγή προς πληρωμή οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του άνω συγγενούς τους, επιτάχθηκαν την καταβολή στη δικαιοδόχο της άνω τράπεζας, με την αυτή επωνυμία, συνολικά ποσού 3.393.432,00€, εντόκως με συμβατικό επιτόκιο υπερημερίας από της επιδόσεως της επιταγής προς πληρωμή και μέχρις εξοφλήσεως.

Στην συνέχεια με το απόιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης και ρύθμισης οφειλών που συνήψαν η πιστώτρια εταιρεία και οι κληρονόμοι ως διαχειριστές της κληρονομίας, οι κληρονόμοι ανέλαβαν την υποχρέωση της καταβολής εφάπαξ ποσού 2.000.000,00€ έναντι της οφειλής που προέκυψε με το απόΟμολογιακό Δάνειο και της κληρονομίας έως

τηνμε την καταβολή της οποίας διαγράφεται οριστικά και αμετάκλητα το υπόλοιπο της Οφειλής του Οφειλέτη και της κληρονομιάς.

Προς επίρρωση των ως άνω αναφερομένων ο προσφεύγων προσκόμισε με το συμπληρωματικό υπόδειγμα τα κάτωθι δικαιολογητικά στοιχεία :

- ✓ Το απόιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης και ρύθμισης οφειλών μεταξύ της οφειλέτριαςκαι των κληρονόμων εξ απογραφής
- ✓ Φωτοτυπία του τηρούμενου στην Λογαριασμού με IBAN: των κληρονόμων εξ απογραφής,
- ✓ Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της για το χρονικό διάστημα 24.10.21 - 31.10.21 στον οποίο απεικονίζεται η μεταφορά συνολικού ποσού 2.000.000€,
- ✓ Φωτοτυπία βεβαίωσης της εταιρείαςμε την οποία επιβεβαιώνεται στους κληρονόμους εξ απογραφής η πίστωση του ποσού των 2.000.000,00€, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο απόιδιωτικό συμφωνητικό και πραγματοποιήθηκε η διευθέτηση των οφειλών προς την εταιρεία

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή στερείτο αρμοδιότητας να προβεί σε έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σε βάρος των λοιπών κληρονόμων του προσφεύγοντος, εφόσον είχε ήδη προβεί σε αποδοχή του παθητικού της κληρονομιάς στο πλαίσιο της εκκαθάρισης του οικείου φόρου κληρονομιάς, αποδεχόμενη την υποβληθείσα από τους κληρονόμους αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δήλωση η οποία, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι τα επίμαχα χρέη δεν υπάγονται στην παρ. 1 του αρ. 21 του Ν. 2961/2001, αποτελεί αίτηση με βάση την παρ. 2 έως και 5 του ιδίου άρθρου, η οποία και έγινε αποδεκτή, μέσω της αποδοχής και εκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και έτσι η Διοίκηση δεν δύνατο να επανέλθει επί του αυτού ζητήματος.

Επειδή η Φορολογική Αρχή με την υποβολή της υπ' αριθ.αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα προέβη σε εκκαθάριση αυτής με βάση τα στοιχεία που δήλωσε ο προσφεύγων από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή και ακολούθως στα πλαίσια της υπ' αριθ.εκδοθείσας εντολής ελέγχου προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία καταλόγισε κύριο φόρο ποσού 74.774,58€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 37.387,29€, ήτοι συνολικό ποσό 112.161,87€.

Επειδή με τις διατάξεις του ΚΦΔ ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 23** (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) ότι: «**1)** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. **2)** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Στο **άρθρο 30** (Προσδιορισμός φόρου) ότι: «**1)** Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. [...] **2)** Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Στο **άρθρο 32** (Διοικητικός προσδιορισμός φόρου) ότι: «**1)** Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. **2)** Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. [...]».

Στο **άρθρο 34** (Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου) ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 67** του ν. **2961/2001** (Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών) ορίζεται 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: α)..., δ)..., ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς»,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων στην υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς συμπεριέλαβε στοιχεία τα οποία η Φορολογική Αρχή αποδέχθηκε κατά την υποβολή της δήλωσης με την επιφύλαξη των ευρημάτων του ελέγχου.

Επειδή η αρμόδια Φορολογική Αρχή διαθέτει εκ του νόμου αρμοδιότητα ελέγχου της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και ασκεί τούτη, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε μη βεβαίωση φόρου, βάσει της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λόγω μη ύπαρξης υπολοίπου προς υποβολή σε φόρο, αιτία δηλώσεως εκ μέρους των κληρονόμων, μεγαλύτερου Παθητικού από το Ενεργητικό, δεν ισοδυναμεί, με αποδοχή της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ή με μη εκκαθάριση αυτής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε, ως στοιχεία του παθητικού της κληρονομιάς, χρέη του κληρονομούμενου, που προέρχονται εκ της αλληλεγγύου ευθύνης του ως συνυποχρέου φυσικού προσώπου για χρέη της εταιρείας, τα οποία ήταν βέβαια και εκκαθαρισμένα. Όμως, η φορολογική Αρχή, μη νόμιμα έθεσε πρόσθ.....ς προϋποθέσεις για την αναγνώριση των χρεών αυτών ως παθητικού της κληρονομιάς και δη την πρόσθετη προϋπόθεση της καταβολής τους από τον υπόχρεο κληρονόμο, καθόσον αυτό όχι μόνο δεν προβλέπεται σε κάποια νομοθετική διάταξη και ιδίως στην επίμαχη διάταξη της παρ. 1 του αρ. 21 του Ν. 2961/2001, αλλά φαίνεται να αντιβαίνει στην ερμηνεία της ως άνω διάταξης, που έχει δοθεί κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1366/1992), σύμφωνα με την οποία, από την αξία της αιτία θανάτου κτωμένης περιουσίας εκπίπτονται, χωρίς καμία άλλη διατύπωση, τα χρέη τα περιεχόμενα στη δήλωση φόρου κληρονομιάς, εφόσον είναι από εκείνα τα οποία απαριθμούνται περιοριστικώς στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 και συνεπώς η αναγνώρισή τους είναι υποχρεωτική και

αυτοδίκαια για τη φορολογική Αρχή. Συνεπώς τα εν λόγω χρέη της παρ. Γ εκπίπτουν από το ενεργητικό της κληρονομιάς, χωρίς πρόσθ.....ς προϋποθέσεις, όπως την καταβολή τους από τον κληρονόμο, κατά τον θάνατο του κληρονομούμενου, εφόσον οι σχετικοί νόμιμοι τίτλοι – καταλογιστικές πράξεις, είχαν εκδοθεί προ του θανάτου του.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι η καταβολή από τους κληρονόμους των χρεών για τα οποία ο κληρονομούμενος κρίθηκε αλληλεγγύως υπεύθυνος με την ανωτέρω εταιρεία, δεν δύναται να οδηγήσει και σε δικαίωμα αναγωγής – απαίτησης τυχόν καταβολής από την ανωτέρω εταιρεία. Τούτο διότι, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Έδεσσας (Σχετ. 11), η εν λόγω εταιρεία «κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης με την υπ' αριθ.απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Έδεσσας και δυνάμει της υπ' αριθ.απόφασης του ίδιου δικαστηρίου κηρύχθηκε η παύση εργασιών της ανωτέρω πτώχευσης, λόγω έλλειψης της αναγκαίας περιουσίας για την εξακολούθηση των εργασιών της. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση τυχόν καταβολή των χρεών από τους κληρονόμους δεν θα μπορούσε να αξιωθεί όπως καταβληθεί, αναγωγικά. από την πτωχή εταιρεία και συνεπώς οι εν θέματι οφειλές αποτελούν κατ' ουσίαν, λόγω των εξαιρετικών εν προκειμένω περιστάσεων (έλλειψη περιουσίας πτωχής εταιρείας), ατομική οφειλή του κληρονομούμενου μη δυνάμενη να ικανοποιηθεί από την πρωτοφειλέτρια εταιρεία και συνεπώς μη νόμιμα ζητείται από τον έλεγχο να αποδεικνύεται και σχετική καταβολή του χρέους, εφόσον τέτοια καταβολή εν προκειμένω μόνο από τους κληρονόμους μπορεί να λάβει χώρα, χωρίς δικαίωμα αναγωγής σε βάρος της πρωτοφειλέτριας εταιρείας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο κληρονομούμενος ήταν συνυπεύθυνος, με την ιδιότητά του ως διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας με την επωνυμία, για χρέη αυτής προς το Δημόσιο ύψους 5.569.777,73€, όπως προκύπτει από την απότεχνική έκθεση των πραγματογνωμόνων (Σχετ. 5), η οποία προσαρτάται στην υπ' αριθ.έκθεση απογραφής κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, του συμβολαιογράφου (Σχετ. 6), από το υπ' αριθ.έγγραφο της ΔΟΥ Έδεσσας (Σχετ. 8), καθώς και από νεότερο έγγραφο της ίδιας ΔΟΥ με αριθ. πρωτ.(Σχετ. 9).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1902 του Α.Κ. (Αποδοχή με το ευεργέτημα της απογραφής) ορίζεται ότι: «Όσο ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληρονομιά, μπορεί να δηλώσει ότι την αποδέχεται με το ευεργέτημα της απογραφής. Η δήλωση γίνεται στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Η δήλωση αποδοχής θεωρείται ότι έγινε με το ευεργέτημα της απογραφής, αν ο κληρονόμος είναι πρόσωπο για το οποίο η αποδοχή της κληρονομιάς γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 1904 του ίδιου κώδικα (Ευθύνη κληρονόμου με απογραφή) ότι: «Ο κληρονόμος με απογραφή ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς έως το ενεργητικό της. Καμιά σύγχυση δεν επέρχεται ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της κληρονομιάς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, που κυρώθηκε με το νόμο 2961/2001 (Α' 266), περί έκπτωσης χρεών ορίζεται ότι:

«1) Από την αξία της κληρονομιαιάς 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 προϊόντα [...]. 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 νοσηλεία 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 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.

4) [...]

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, από τις πιο πάνω διατάξεις του κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, ερμηνευόμενες ενόψει αφενός της περ. α' του άρθρου 7 του κώδικα κατά την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατ' εξαίρεση, κατά τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν, πλην άλλων, η κτήση στοιχείων της κληρονομίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρώς εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία και αφετέρου των άρθρων 847 κ.επ. του Αστικού Κώδικα, τα οποία ρυθμίζουν τα της εγγύησης, και ειδικότερα του άρθρου 858, που ορίζει ότι ο εγγυητής, εφόσον ικανοποίησε τον δανειστή έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πρωτοφειλέτη και του άρθρου 860, που ρυθμίζει τα του δικαιώματος αναγωγής του εγγυητή που ικανοποίησε τον δανειστή κατά των λοιπών συνεγγυητών, 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. 2961/2001 από την καταβολή του σχετικού χρέους, οπότε πληρώνεται η αντίστοιχη αίρεση (Πρβλ ΣτΕ 4091/2001, ΣτΕ 3281/2007, ΣτΕ 1965/1998 επ.).

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).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει καταβάλει τα επίμαχα χρέη του ως άνω νομικού προσώπου, ορθώς η ελεγκτική Αρχή έκρινε ότι τα χρέη αυτά δεν προσμετρούνται στο παθητικό της κληρονομιάς (ΔΕΔ).

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι Εσφαλμένα η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχθηκε την έκπτωση από το παθητικό της κληρονομίας, χρεών που αφορούσαν σε προσωπικές εγγυήσεις του θανόντος επί δανείων, οι οποίες μάλιστα ενεργοποιήθηκαν και οι κληρονόμοι κλήθηκαν να καταβάλλουν τα σχετικά ποσά.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο κληρονομούμενος εν ζωή είχε εγγυηθεί ως αυτοφειλέτης ευθυνόμενος εις ολόκληρον και παραιτηθείς των ενστάσεων των άρθρωντου Α.Κ. και του δικαιώματος της διζήσεως, υπέρ της εδρεύουσας στην, ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία προς την «.....Α.Ε.» ως Εκπρόσωπο για λογαριασμό των Ομολογιούχων, για την τήρηση των όρων του εκδοθέντος από αυτή τηνομολογιακού δανείου ύψους 3.000.000€ τους όρους του οποίου αποδέχθηκε ανεπιφύλακτα και την ολοκληρωτική εξόφληση κάθε οφειλομένου από αυτό ποσό, κατά κεφάλαιο, τόκους ανατοκισμούς, προμήθειες και έξοδα σύμφωνα με το από 23-4-2010 πρόγραμμα έκδοσης του, όπως αυτό τροποποιήθηκε έκτοτε με τις από πράξεις και την απόΣύμβαση Αναγνώρισης Οφειλής και Ανανέωσης Ενοχής από Ομολογιακό Δάνειο.

Η συμβατική διάρκεια του άνω Ομολογιακού Δανείου έληξε την μετά από απόφαση της Συνέλευσης των Ομολογιούχων Δανειστών έκλεισε οριστικά ο τηρηθείς προς εξυπηρέτηση του Ομολογιακού Δανείου Λογαριασμού λογαριασμός, με συνολικό υπόλοιπο οφειλής 3.391.084,20€. Το παραπάνω ποσό των € 3.391.084,20., ένοκα από με συμβατικό επιτόκιο υπερημερίας κλήθηκε ο άνω κληρονομούμενοςκαι υπό την παραπάνω ιδιότητα του εγγυητή να καταβάλει προς την, με την εξώδικη δήλωση προς αυτόν, την οποία του κοινοποίησε την(Σχετ. 12).

Μέχρι την 19-9-2019, ημερομηνία θανάτου του άνω κληρονομούμενου το παραπάνω ποσό δεν είχε καταβληθεί, δυνάμει δε της με αριθμόδιαταγής πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με συνημμένη σε αυτή την απόεπιταγή προς πληρωμή (Σχετ. 13), οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, επιτάχθηκαν όπως καταβάλουν στη δικαιοδόχο της άνω τράπεζας, με την αυτή επωνυμία, συνολικά ποσό ύψους 3.393.432€, εντόκως με συμβατικό επιτόκιο υπερημερίας από της επιδόσεως της επιταγής προς πληρωμή και μέχρις εξοφλήσεως.

Σύμφωνα με τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε το ανωτέρω ως στοιχείο του παθητικού, διότι δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρ. 21 του Ν. 2961/2001. Επιπλέον όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το κληρονομιαίο χρέος από εγγύηση του κληρονομούμενου αφαιρείται από το παθητικό της κληρονομιάς μόλις εξοφληθεί από τον κληρονόμο στον δανειστή (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 άρθρ. 21 του Κώδικα.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων, με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημά του, σε συνέχεια των ανωτέρω, προβάλλει ότι το εν λόγω δάνειο εξοφλήθηκε ολοσχερώς από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κάτωθι νεότερα στοιχεία, και προβάλλει τον επικουρικό ισχυρισμό ότι η επίμαχη οφειλή πρέπει να αναγνωρισθεί ως παθητικό της κληρονομιάς, κατά το ποσό των 2.000.000€, το οποίο, κατόπιν σύναψης συμφωνητικού αναγνώρισης και ρύθμισης οφειλών με την πιστώτρια εταιρεία στην οποία περιήλθε η σχετική δανειακή απαίτηση (.....) καταβλήθηκε σε πλήρη και ολοσχερή εξόφληση του εν θέματι δανείου, από τον προσφεύγοντα και τους λοιπούς κληρονόμους.

Ειδικότερα, μετά την έκδοση της προαναφερομένης διαταγής πληρωμής σε βάρος των κληρονόμων, δυνάμει του με ημερομηνίαιδιωτικού συμφωνητικού αναγνώρισης και ρύθμισης οφειλών, το οποίο υπογράφηκε μεταξύ αφενός των εταιρειών «.....ΑΕ» καικαι αφετέρου της εταιρείας «.....» και όλων των εξ αδιαθέτου κληρονόμου του θανόντος,(Σχετ. ΥΠ 1), συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαία αποδεκτά τα εξής:

«Η Οφειλέτρια, οι κληρονόμοι ως διαχειριστές της κληρονομιάς αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταβάλουν (η Οφειλέτρια και η κληρονομιά) το ποσό των 2.000.000€, έναντι της ανωτέρω αναγνωρισθείσας από αυτούς οφειλής της Οφειλέτριας με βάση το απόΟμολογιακό Δάνειο και της κληρονομιάς, το αργότερο μέχρι Η Α και Β των συμβαλλομένων δηλώνουν, ότι υπό την αποκλειστική αναβλητική αίρεση της εμπρόθεσμης εφάπαξ καταβολής του ανωτέρω ποσού, είτε από την Οφειλέτρια είτε από το ενεργητικό της

κληρονομιάς θα θεωρηθεί ολοσχερώς εξοφληθείσα η ανωτέρω Οφειλή των αφετέρου συμβαλλομένων, (της Οφειλέτριας από το απόΟμολογιακό Δάνειο στο σύνολο της και της κληρονομιάς μέχρι του ύψους της εγγύησης του), διαγραφόμενου οριστικώς και αμετακλήτως του υπολοίπου της Οφειλής της Οφειλέτριας και της κληρονομιάς, και οποιωνδήποτε άλλων επ' αυτού επιβαρύνσεων (τόκων και εισφοράς) και απαλλασσομένων της Οφειλέτριας και της κληρονομιάς του αποβιώσαντοςκαι των εδώ συμβαλλόμενων διαχειριστών αυτής από κάθε άλλη υποχρέωση από το ανωτέρω Ομολογιακό Δάνειο». Το ανωτέρω ποσό των **2.000.000€** καταβλήθηκε πλήρως και ολοσχερώς στιςαπό τους κληρονόμους, με μεταφορές από κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό (Σχετ. ΥΠ 2 - έγγραφο που φαίνονται οι δικαιούχοι του λογαριασμού), τηρούμενο στην με IBAN, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο απόσπασμα κινήσεων του λογαριασμού αυτού (Σχετ. ΥΠ 3), καθώς και την απόεπιστολή της εταιρείας(Σχετ. ΥΠ 4).

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα από την κίνηση του ως άνω κοινού τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος κατέβαλαν στις στην εταιρείατο συνολικό ποσό των **2.000.000€** (ήτοι 39 πιστώσεις των 50.000€, 1 πίστωση των 49.000€ και 1 πίστωση των 1.000€). Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει η ολοσχερής καταβολή, έναντι της άνω δανειακής οφειλής, για την οποία είχε εγγυηθεί ο αποβιώσας, του ποσού των 2.000.000€, καταβολή η οποία έλαβε χώρα από τους κληρονόμους προς την πιστώτρια εταιρεία στην οποία περιήλθε η σχετική απαίτηση εκ του δανείου για το οποίο είχε εγγυηθεί ο κληρονομούμενος (.....).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός, δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η καταβολή από τους κληρονόμους του ποσού των 2.000.000€. Κατόπιν αυτού το καταβληθέν από τους κληρονόμους ποσό των **2.000.000€**, αναγνωρίζεται ως ποσό του παθητικού της κληρονομιάς και εκπίπτει από το ενεργητικό αυτής, με βάση το άρθρο 21§1 του Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, και την υπάρχουσα νομολογία (ΣτΕ 3281/2007, 1965/1998 7μελούς, 4091, 4092/2000, 156-159/2002, 325/2002), καθώς πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις προς τούτο.

Κατόπιν αυτών, η αξία της συνολικής κληρονομητέας περιουσίας και της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος, τροποποιείται ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ελέγχου
Σύνολο αξίας ενεργητικού	4.938.093,90€	4.951.665,47€	4.951.665,47€
Μείον παθητικό	9.553.923,84€	220.682,44€	2.220.682,44€
Συνολική αξία κληρονομητέας περιουσίας	0,00€	4.730.983,03€	2.730.983,03€
Κληρονομική μερίδα προσφεύγοντος (1/4)		1.182.745,76€	682.745,76€

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς που εξέδωσε ο προϊστάμενος του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση σύμφωνα με την παρούσα:

	Δήλωσης	ΔΕΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

	Δήλωσης	ΔΕΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Κληρονομητέα μερίδα		682.745,76€	682.745,76€
Κύριος φόρος		24.774,58€	24.774,58€
Πρόσθετος φόρος		12.387,29€	12.387,29€
Σύνολο για βεβαίωση	0,00€	37.161,87€	37.161,87€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.