



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e195

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), 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' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.

...../20.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ. /05.06.2014, /12.06.2017, /05.10.2017 και /19.10.2017 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2013), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /20.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί των υπ' αριθ. /05.06.2014, /12.06.2017, /05.10.2017 και /19.10.2017 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2013), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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. /20.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 05/09/2013 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 134.865,39€ και πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 160.961,83€, ήτοι συνολικό ποσό 295.827,22€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας των αντικειμένων της κληρονομιάς, των χρεών και των βαρών αυτής και κατ' επέκταση της κληρονομικής της μερίδας από 0,00€ σε 1.783.653,93€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2022 έκθεσης φορολογίας κεφαλαίου (ν.2961/2001), του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2/..... /2022 εντολής.

Συγκεκριμένα, στις 05/09/2013 απεβίωσε ο (ΑΦΜ), ο οποίος κατέλιπε, μεταξύ άλλων, στην προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. /15.10.2009 διαθήκη του που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ. /20.09.2013 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, μέρος της κινητής και ακίνητης περιουσίας του. Η προσφεύγουσα αποδέχτηκε επ' ωφελεία απογραφής την κληρονομιαία περιουσία και συντάχθηκε η υπ' αριθ. /12.05.2014 απογραφή ενεργητικού και παθητικού κληρονομιαίας περιουσίας του ανωτέρω αποβιώσαντος,

από την συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης Σύμφωνα με την απογραφή και τις υπ' αριθ. /05.06.2014, /12.06.2017, /05.10.2017 και /19.10.2017 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή, το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας που κατέλιπε ο κληρονομούμενος στην προσφεύγουσα ανερχόταν σε 1.791.700,91€, το δε παθητικό σε 3.102.386,16€.

Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος των στοιχείων της κληρονομιάς, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές και συγκεκριμένα, το ενεργητικό της αυξήθηκε από 1.791.700,91€ σε 1.870.138,32€, ήτοι κατά το ποσό των 78.437,41€ και το παθητικό της μειώθηκε από 3.102.386,16€ σε 86.484,39€, ήτοι κατά το ποσό 3.015.901,77€, με αποτέλεσμα η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί στο ποσό του 1.783.653,93€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής.
2. Αβάσιμη και αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη ως προς τη μη αναγνώριση στο παθητικό της κληρονομιάς δανείου ύψους 3.022.238,00€ για το οποίο υφίσταται ιδιωτικό συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία. Η διαδικασία του άρθρου 8 παρ. 16 ν.1882/1990 αφορά στη φορολογία εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών. Το δάνειο είναι εγγεγραμμένο στις οικονομικές καταστάσεις του δανειστή παράγοντας πλήρη απόδειξη ως προς το βέβαιο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης.
3. Αβάσιμη και αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη ως προς τις παρασχεθείσες εγγυήσεις ύψους 2.835.267,47€. Ο κληρονομούμενος, ως εγγυητής δανείων που έλαβε ΑΕ, είχε παραιτηθεί της ένστασης διζήσεως και του δικαιώματος αναγωγής, ευθυνόμενος πρωτογενώς και εις ολόκληρον ως πρωτοφειλέτης, με αποτέλεσμα το επίμαχο χρέος να μην εξαρτάται από καμιά αναβλητική αίρεση.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

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

Με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, ...».

Με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 76 και πάντως όχι σε χρόνο μεταγενέστερο των τριών (3) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος, σύμφωνα με την υπ' αριθ./15.10.2009 διαθήκη του από 05/09/2013 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθ./20.09.2013 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης υπέβαλε την/05.06.2014 (αριθ. φακ. Θ-...../2013) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, κατόπιν τρίμηνης παράτασης που χορηγήθηκε από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ήτοι εντός της οριζόμενης από τα άρθρα 62, 63 και 64 του ν.2961/2001 προθεσμίας, για την κληρονομική μερίδα της, την οποία αποδέχτηκε επ' ωφελεία απογραφής. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθ./12.06.2017,/05.10.2017 και/19.10.2017 τροποποιητικές (διορθωτικές/συμπληρωματικές) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, με το άρθρο 102 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, ...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 10 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις

επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 22 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα».

Κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς επί ανακριβούς δήλωσης, για υπόθεση με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 05/09/2013 και υποβολής αρχικής δήλωσης την 05/06/2014, κατέστη δεκαετής, δη έως την 31/12/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 ν.2961/2001. Ως εκ τούτου κατά τον χρόνο έκδοσης (20/12/2022) και κοινοποίησης (27/12/2022) της προσβαλλόμενης πράξης δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολή φόρου κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αίτια από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά... 3. Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, με το άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται: 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... 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 τελεσιδικός 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... 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, με το άρθρο 67 του ίδιου νόμου 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:... β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ... ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι από την αξία της αιτία θανάτου κτωμένης περιουσίας εκπίπτουν, τα χρέη τα περιεχόμενα στη δήλωση φόρου κληρονομιάς, εφόσον είναι από εκείνα τα οποία απαριθμούνται περιοριστικώς στην παράγραφο 1 του άρθρου 21, μεταξύ των οποίων τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη, τα οποία αποδεικνύονται, μεταξύ άλλων, με ιδιωτικό έγγραφο, που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου και όχι απλώς δια του θανάτου αυτού (βλ. ΣΤΕ 2702/2019, 1366/1992). Ερμηνευόμενες ενόψει αφενός της περ. α' του άρθρου 7 του ν.2961/2000, κατά την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατ' εξαίρεση, κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν, πλην άλλων, η κτήση στοιχείων της κληρονομιάς 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 το δανειστή, έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πρωτοφειλέτη, και του άρθρου 860, που ρυθμίζει τα του δικαιώματος αναγωγής του εγγυητή που ικανοποίησε το δανειστή κατά των λοιπών συνεγγυητών, προκύπτει ότι το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος της κληρονομιάς, 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 κληρονομιάς, 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 (βλ. ΣΤΕ 1965/1998, 4091, 4092/2000, 325/2002, 3281/2007).

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζεται ότι: «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε 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, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 3848/2012, 280/2009) με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων.

Επειδή, με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «...7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. 8. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών,... Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων... 10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:... 10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου... Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:... ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2022 έκθεση φορολογίας κεφαλαίου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην κληρονομαία περιουσία που κατέλιπε με την υπ' αριθ./15.10.2009 διαθήκη του ο στις 05/09/2013 αποβιώσας πατέρας της προσφεύγουσας (ΑΦΜ) και αποδέχτηκε αυτή επ' ωφελεία απογραφής, για την οποία συντάχθηκε η υπ' αριθ./12.05.2014 απογραφή ενεργητικού και παθητικού κληρονομαίας περιουσίας του ανωτέρω αποβιώσαντος, από την συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης , διαπιστώθηκαν διαφορές στο ενεργητικό της που αυξήθηκε από 1.791.700,91€ σε 1.870.138,32€, ήτοι κατά το ποσό των 78.437,41€ και στο παθητικό της που μειώθηκε από 3.102.386,16€ σε 86.484,39€, ήτοι κατά το ποσό 3.015.901,77€, με αποτέλεσμα η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί στο ποσό του 1.783.653,93€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε στο παθητικό της κληρονομιάς, μεταξύ άλλων, α) δάνειο ύψους 3.022.238,00€ που έλαβε ο κληρονομούμενος από την εταιρεία με την επωνυμία «..... A.E.» με ΑΦΜ, διά του από 30/06/2013 ιδιωτικού συμφωνητικού, λόγω εκπρόθεσμης χαρτοσήμανσής του στις 23/04/2014, ήτοι μετά την παρέλευση της δεκαήμερης προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 και σε κάθε περίπτωση σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου επαγωγής της κληρονομιάς (ήτοι του χρόνου θανάτου στις 05/09/2013) και β) ποσό

2.835.267,47€ που αφορά δάνειο της προαναφερθείσας εταιρείας για το οποίο εγγυήθηκε προσωπικά ο κληρονομούμενος διότι δεν αποτελεί βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος που βαραίνει τους κληρονόμους (η οφειλή δεν καταβλήθηκε στους δανειστές από τους κληρονόμους του εγγυητή και δεν κατέστη δικαστικώς αναγνωρισμένη με απόφαση ή διαταγή πληρωμής προγενέστερη του χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου).

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση στο παθητικό της κληρονομιάς δανείου ύψους 3.022.238,00€ για το οποίο υφίσταται ιδιωτικό συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία είναι ανατιολόγητη διότι αφενός η διαδικασία του άρθρου 8 παρ. 16 ν.1882/1990 αφορά στη φορολογία εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών αφετέρου το δάνειο είναι εγγεγραμμένο στις οικονομικές καταστάσεις του δανειστή παράγοντας πλήρη απόδειξη ως προς το βέβαιο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε δημοσιευμένες στο ΓΕ.ΜΗ. οικονομικές καταστάσεις των ετών 2013 – 2021, της εταιρείας «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ στις οποίες εμφανίζεται το υπό κρίση δάνειο. Ωστόσο, το από 30/06/2013 συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό χορήγησης δανείου της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ στον κληρονομούμενο υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, στις 23/04/2014, προς χαρτοσήμανση στην αρμόδια φορολογική αρχή, ως προκύπτει από την επ' αυτού σχετική σφραγίδα βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, με αποτέλεσμα να είναι ανίσχυρο έναντι της Φορολογικής Διοίκησης. Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό απέκτησε δε βέβαιη χρονολογία μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (05/09/2013). Επιπλέον, οι συνυποβληθείσες δημοσιευμένες στο ΓΕ.ΜΗ. οικονομικές καταστάσεις των ετών 2013 – 2021, στις οποίες εμφανίζεται το υπό κρίση δάνειο, δεν αποτελούν τεκμήριο αναγνώρισης του χρέους διότι αφενός αυτές δε συνιστούν εμπορικά βιβλία της δανείστριας εταιρείας, ως αυτά ορίζονται στο άρθρο 4 του ΚΦΑΣ (ημερολόγια, γενικό και αναλυτικό καθολικό, βιβλίο απογραφών κλπ) αφετέρου το χρέος που δημιουργήθηκε από τη λήψη του δανείου δε συνιστά εμπορική πράξη, ώστε να τύχει εφαρμογής η διάταξη της περ. γ' της υποπαρ. Α' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.2961/2001.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι ανατιολόγητη η μη αναγνώριση στο παθητικό της κληρονομιάς ποσού ύψους 2.835.267,47€ για εγγυήσεις που ανέλαβε ο

κληρονομούμενος έναντι δανείων που έλαβε η εταιρεία με την επωνυμία «.....
..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, για τα οποία είχε παραιτηθεί της
ένστασης διζήσεως και του δικαιώματος αναγωγής, ευθυνόμενος πρωτογενώς και εις
ολόκληρον ως πρωτοφειλέτης. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης
προκύπτει ότι όλες οι καταβολές για τις υποχρεώσεις της ανωτέρω ΑΕ προς
τραπεζικά ιδρύματα, για τις οποίες εγγυήθηκε ο κληρονομούμενος παραιτούμενος
του δικαιώματος της ένστασης διζήσεως και του δικαιώματος αναγωγής,
πραγματοποιήθηκαν από την ΑΕ. Εξάλλου, το χρέος από εγγύηση είναι μεν χρέος
της κληρονομιάς, όμως είναι αφαιρετέο από αυτήν αφότου καταβάλλεται προς το
δανειστή, δοθέντος ότι από της καταβολής γεννάται αντίστοιχη αξίωση του
καταβάλλοντος κληρονόμου του εγγυητή κατά του πρωτοφειλέτη ή των
συνεγγυητών, η οποία αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς, για την οποία γεννάται
η φορολογική υποχρέωση κατά τον ίδιο χρόνο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης οριστικής
πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς απορρίπτονται ως
αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./20.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Υπ' αριθ./20.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Φόρος κληρονομιάς	134.865,39€
Πρόστιμο και τόκοι ΚΦΔ	160.961,83€
Σύνολο για καταβολή	295.827,22€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.