



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 22/10/2018

Αριθμός απόφασης 4460

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την 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 από 6/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./7-5-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./7-5-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΛΑΡΙΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6/6/2018 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./7-5-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 8707,85 €, πλέον 31,78 € και 102,40€ (πρόστιμο αρ. 53 και αρ. 54 Ν 4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Την 31-1-2017 η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Υπηρεσία, μαζί με τις άλλες δύο εκ διαθήκης κληρονόμους, την υπ. αρ./2018 (αρ. φακ./2016) δήλωση φόρου κληρονομιάς στην οποία δήλωσε κληρονομιαία στοιχεία μετά το θάνατο του θείου της, ο οποίος απεβίωσε την 30-11-2016. Βάσει της δήλωσης αυτής προσδιορίστηκε η αξία των κληρονομούμενων ακινήτων που αφορούν στην προσφεύγουσα με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού σε:

A) 86.302,80 ευρώ για το οικόπεδο εκτάσεως 366 τ.μ. που βρίσκεται στην περιοχή στο οποίο η προσφεύγουσα εγκαθίσταται εκ διαθήκης ως κληρονόμος επί της πλήρους κυριότητας με ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου και

B) 19.163,55 ευρώ για το ακίνητο που πωλήθηκε στη συγκληρονόμο της προσφεύγουσας πριν το θάνατο του κληρονομούμενου αντί τιμήματος 6.000 ευρώ, στο οποίο η προσφεύγουσα κατά δήλωσή της εγκαθίσταται ως κληρονόμος εξ ίσου με τις άλλες δύο συγκληρονόμους της και συνεπώς σε ποσοστό $\frac{1}{3}$ εξ αδιαιρέτου.

Στη συνέχεια στις 7-5-2018 εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η υπ' αρ./2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με ποσό οφειλής 8.842,03 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Κακώς έχει υπολογιστεί σε αυτήν το $\frac{1}{3}$ της αντικειμενικής αξίας της πώλησης του αγρού στην Να μειωθεί το αναλογούν ποσό στο $\frac{1}{9}$ της αντικειμενικής αξίας του κατά το αναλογούν ποσοστό της επί του συνόλου της κληρονομιάς, λόγω μαχητού τεκμηρίου (άρθρο 3 ν 2961/2001) διότι κακώς αυτή θεωρήθηκε ως κληρονόμος ,ενώ είναι κληροδόχος, καθόσον δεν την εγκατέστησε κληρονόμο του στην αρχική του διαθήκη, ο διαθέτης ,αλλά στην συμπληρωματική του δήλωση όταν άλλαξε γνώμη και μοίρασε διαφορετικά το επίδικο οικόπεδο και της έδωσε το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου. Ανάλογα με την αξία όλης της κληρονομιάς η κληρονομική της μερίδα ανέρχεται στο 9,49% πράγμα που δηλώνει , ότι της άφησε « επί δήλου» πράγματος (1714ΑΚ) και να θεωρηθεί κληροδόχος.

2. Να διορθωθεί η δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς την αντικειμενική αξία του ακινήτου των 366 τ.μ. που βρίσκεται στην περιοχή από 86.302,80 ευρώ σε 43.151,40 ευρώ, διότι η εμπορική του αξία είναι μηδενική , καθόσον αφενός επί αυτού διέρχονται καλώδια ηλεκτρικής ενέργειας 150 KV από τον υποσταθμό της, 50 μέτρα βόρεια του οικοπέδου, και αφετέρου υφίσταται αόριστη δουλεία υπέρ της ΔΕΗ που το καθιστά μη οικοδομήσιμο, η δε αντικειμενική του αξία να περιοριστεί στην αξία της ψιλής κυριότητας του ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιοσμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 3 του Ν 2961/2001 οι τίτλοι και οι αξίες ,τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος , καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου τριετία προκειμένου για κινητό και μέσα την προηγούμενη πενταετία προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001, ορίζονται τα ακόλουθα:

"5. **Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών** από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομειώσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου".

Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου." Το πρώτο εδάφιο της παρ.5 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.20 του Ν.3427/2005,ΦΕΚ Α 312/27.12.2005.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν 4174/2013 :

1.στις περιπτώσεις που κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσα και πράξη προσδιορισμού φόρου, η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

2. η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή με κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η φορολογική Διοίκηση.

3.όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 παρ 2 Ν 4512/2018.

α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ 1,58^Α παρ 2 ή 59 παρ 2 κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. **Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα με επιφύλαξη**

Επειδή κληρονόμος είναι ο άμεσος καθολικός διάδοχος του φυσικού προσώπου που πέθανε . Ο κληρονόμος αποκτά την κληρονομιά άμα τη επαγωγή κατά το άρθρο 1846 ΑΚ .Η επαγωγή της κληρονομιά είναι η μεταβίβαση αυτής στον κληρονόμο .Μέτα τον θάνατο του προσώπου και η αυτοδικαίως δηλαδή χωρίς οποιαδήποτε ενέργεια του επερχόμενη κτήση της κληρονομιάς ,ανεξάρτητα από τη γνώση ή όχι του κληρονόμου για αυτή και το περιεχόμενο της Ο κληρονόμος διατηρεί το δικαίωμα του για αποποίηση εντός 4 μηνών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 Ν 4174/2013 υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση:

1.εάν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική του δήλωση που υπέβαλε στην φορολογική διοίκηση **περιέχει λάθος ή παράλειψη**, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση.

2. εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης, τότε η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

....Στην αρχική δήλωση αναγράφονται ,α)...β)... γ)τα αντικείμενα είτε φορολογούνται είτε όχι της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68 τρόπος υποβολής της δήλωσης , παρ. 4 Ν.2961/2001 η πληρεξουσιότητα για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς μπορεί να δοθεί και με απλή επιστολή θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής από οποιαδήποτε διοικητική αρχή.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου , με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή , η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της , ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναπαισιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1714 ΑΚ : «Ο κληρονομούμενος μπορεί με διαθήκη να προσπορίσει σε κάποιον περιουσιακή ωφέλεια, χωρίς να τον εγκαταστήσει κληρονόμο (κληροδοσία). Σύμφωνα δε με το άρθρο 1800 ΑΚ «Αν ο διαθέτης άφησε στον τιμώμενο ολόκληρη την περιουσία του ή ποσοστό της, ο τιμώμενος θεωρείται ότι έχει εγκατασταθεί ως κληρονόμος, ακόμη και αν δεν ονομάστηκε κληρονόμος. Αν έχουν αφεθεί μόνο ειδικά αντικείμενα στον τιμώμενο, σε περίπτωση αμφιβολίας θεωρείται κληροδόχος, ακόμη και αν ονομάστηκε κληρονόμος.» Από τη διάταξη του άρθρου 1714 ΑΚ συμπεραίνει κανείς ότι η κληροδοσία είναι η περιουσιακή ωφέλεια που προσδίνει σε κάποιον ο κληρονομούμενος με τη διαθήκη του χωρίς όμως να τον εγκαθιστά κληρονόμο του.

Ο κληροδόχος καθίσταται ειδικός διάδοχος του κληρονομούμενου σε αντίθεση με τον καθολικό διάδοχο δηλ. τον κληρονόμο. Επίσης κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 1714 ΑΚ η διαθήκη καθιερώνεται ως ο μοναδικός τρόπος για τη σύσταση της κληροδοσίας. Ειδικότερα, αντικείμενο της κληροδοσίας είναι δυνατό να είναι κάθε περιουσιακή ωφέλεια χωρίς αντάλλαγμα ή και με αντάλλαγμα και γενικότερα κάθε παροχή αποτιμητή σε χρήμα ή και μη αποτιμητή (π.χ. κληροδοσία οικογενειακού κειμηλίου). Επειδή τα όρια ανάμεσα στην εγκατάσταση κληρονόμου σε δήλο και στην κληροδοσία είναι δυσδιάκριτα ο ερμηνευτικός κανόνας του άρθρου 1800 ΑΚ παρ. 2 ορίζει ότι αν έχουν αφεθεί μόνο ειδικά αντικείμενα στον τιμώμενο σε περίπτωση αμφιβολίας θεωρείται κληροδόχος ακόμη και αν ονομάστηκε κληρονόμος. Έτσι η κρίση για το αν ο διαθέτης θέλησε τον επί δήλου εγκατάστατο ως κληρονόμο ή κληροδόχο συνάγεται με ερμηνεία της διαθήκης και αναζήτηση της πραγματικής ή και της υποθετικής βούλησης του διαθέτη (δηλαδή αυτής που θα είχε αν κατά τον χρόνο σύνταξης της διαθήκης γνώριζε τη διάκριση ανάμεσα στον κληρονόμο και τον κληροδόχο και τις **συνακόλουθες** επιπτώσεις του χαρακτηρισμού του εγκατάστατου ως κληρονόμου ή κληροδόχου). Κρίσιμα δε στοιχεία για τη διακρίβωση της βούλησης του διαθέτη να εγκαταστήσει κληρονόμο και όχι κληροδόχο είναι τα χαρακτηριστικά στοιχεία της ιδιότητας του κληρονόμου και οι διαφορές του από τα αντίστοιχα στοιχεία της ιδιότητας του κληροδόχου, όπως :

διαπίστωση ότι ο διαθέτης θέλησε τον εγκατάστατο ως άμεσο διάδοχο του υπό την έννοια ότι ο τιμώμενος θα λάβει το δῆλο αμέσως και απευθείας από την κληρονομιά χωρίς μεσολάβηση άλλου προσώπου ως τετιμημένου. Επίσης, ότι ο διαθέτης θέλησε τον εγκατάστατο ως καθολικό διάδοχο του δηλαδή ότι ο τιμώμενος διαδέχεται τον διαθέτη και ως προς το ενεργητικό και ως προς το παθητικό της κληρονομιάς. Για την αναζήτηση δε της αληθινής βούλησης του διαθέτη και μάλιστα της υποκειμενικής του άποψης η ερμηνεία θα πρέπει να βρίσκει κάποιο έστω και έμμεσο στήριγμα στο κείμενο της διαθήκης.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση η προσφεύγουσα διά της, την οποία εξουσιοδότησε δυνάμει της από 5-9-2017 εξουσιοδότησης, που βεβαιώθηκε για το γνήσιο της υπογραφής της από τον αρμόδιο υπάλληλο του ΚΕΠ Δήμου Πολυγύρου, με τη με αριθμό (Θ/2016) δήλωση φόρου κληρονομιάς προέβη στην δήλωση των κληρονομιαίων στοιχείων της κληρονομιάς. Όσον αφορά δε στα κληρονομιαία στοιχεία στα οποία **εγκαθίσταται κατά δήλωσή της ως κληρονόμος και όχι ως κληροδόχος περιγράφονται με αύξοντα αριθμό 4 και 5 στη δήλωση** με τις απαραίτητες λεπτομέρειες ορίζοντας το είδος του κληρονομιαίου στοιχείου, το είδος κυριότητας, το ποσοστό και την τοποθεσία εφόσον πρόκειται για ακίνητο. Συγκεκριμένα, δηλώθηκαν ότι επάγονται ως κληρονομιά το οικοπέδο των 366 τ.μ. στο κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου στην προσφεύγουσα και την και το $\frac{1}{3}$ του τμήματος από την πώληση ακινήτου από τον κληρονομούμενο στην πριν το θάνατο του (άρθρο 3 παρ. 3 Ν. 2961/2001), του οποίου φορολογητέα αξία λογίζεται η αντικειμενική αξία λόγω του ότι είναι μεγαλύτερη του ύψους του τμήματος με την επισήμανση ότι: «το τμήμα το κληρονομούν εξ ίσου οι ως άνω κληρονόμοι».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τη διαθήκη του διαθέτη συνάγεται ότι η προσφεύγουσα εγκαθίσταται στην κληρονομιά ως κληρονόμος σε δῆλον καθώς καμία μνεία περί κληροδοσίας γίνεται στο κείμενο αυτής αλλά ούτε και συνάγεται τέτοια βούληση περί εγκατάστασής της ως κληροδόχου από την πλευρά του διαθέτη καθώς ο ίδιος δε φαίνεται να γνωρίζει τα χαρακτηριστικά και τις διαφορές της ιδιότητας του κληρονόμου και του κληροδόχου. Εξάλλου ο τύπος της διαθήκης ως ιδιόγραφης που δεν συντάχθηκε από συμβολαιογράφο ενισχύει την ως άνω ερμηνεία καθώς είναι δυσδιάκριτα τα χαρακτηριστικά των δύο ιδιοτήτων και συνεπώς μάλλον δύσκολα θα μπορούσαν να γίνουν αντιληπτά από το status quo του διαθέτη. Τέλος αν έχουν αφεθεί μόνο ειδικά αντικείμενα στον τιμώμενο σε περίπτωση αμφιβολίας θεωρείται κληροδόχος. Στην προσφεύγουσα όμως άφησε ο διαθέτης ποσοστό εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου που δε μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ειδικό αντικείμενο σε σχέση με την κληρονομιά με την έννοια που η ερμηνεία του άρθρου προσδίδει στον όρο.

Επειδή αφενός η βούληση του διαθέτη αποτυπώθηκε στην ως άνω δήλωση αφετέρου όσον αφορά στο τμήμα από την πώληση που προηγήθηκε του θανάτου του κληρονομούμενου δηλώθηκε από τους ίδιους τους κληρονόμους ως εξίσου κληρονομητέο..

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατά δέσμια αρμοδιότητα της με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση

κληρονομιάς το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε είτε με επιφύλαξη είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν 4174/2013, ε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του Ν 2961/2001.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι:

A). κακώς έχει υπολογιστεί σε αυτήν το 1/3 της αντικειμενικής αξίας της πώλησης του αγρού στην Να μειωθεί το αναλογούν ποσό στο 1/9 της αντικειμενικής αξίας του κατά το αναλογούν ποσοστό της επί του συνόλου της κληρονομιάς, λόγω μαχητού τεκμηρίου (άρθρο 3 ν 2961/2001)

B). κακώς αυτή θεωρήθηκε ως κληρονόμος ,ενώ είναι κληροδόχος, καθόσον δεν την εγκατέστησε κληρονόμο του στην αρχική του διαθήκη, ο διαθέτης ,αλλά στην συμπληρωματική του δήλωση όταν άλλαξε γνώμη και μοίρασε διαφορετικά το επίδικο οικόπεδο και της έδωσε το ½ εξ αδιαιρέτου. Ανάλογα με την αξία όλης της κληρονομιάς η κληρονομική της μερίδα ανέρχεται στο 9,49% πράγμα που δηλώνει , ότι της άφησε « επί δήλου» πράγματος (1714ΑΚ) και να θεωρηθεί κληροδόχος.

Κρίνονται αόριστοι και αβάσιμοι σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις και τα ως άνω διαλαμβανόμενα.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/9-6-1994 για τον αντικειμενικό προσδιορισμό προκειμένου να θεωρηθεί ότι ένα οικόπεδο δεν είναι οικοδομήσιμο και μπορεί ή δεν μπορεί να τακτοποιηθεί απαιτείται σχετικό έγγραφο θεωρημένο από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία. Στην περίπτωση εκείνη προβλέπεται μειωμένος «συντελεστής ειδικών συνθηκών» που μειώνει αντιστοίχως και το ύψος της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Επιπλέον για να έχει μειωμένο συντελεστή στον αντικειμενικό προσδιορισμό πρέπει να έχει κηρυχτεί ήδη απαλλοτριωτέο και όχι να αναφέρεται ως απαλλοτριούμενο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να διορθωθεί η δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς την αντικειμενική αξία του ακινήτου των 366 τ.μ. που βρίσκεται στην περιοχή από 86.302,80 ευρώ σε 43.151,40 ευρώ, διότι η εμπορική του αξία είναι μηδενική , καθόσον αφενός επί αυτού διέρχονται καλώδια ηλεκτρικής ενέργειας 150 KV από τον υποσταθμό της , 50 μέτρα βόρεια του οικοπέδου, και αφετέρου υφίσταται αόριστη δουλεία υπέρ της ΔΕΗ που το καθιστά μη οικοδομήσιμο, η δε αντικειμενική του αξία να περιοριστεί στην αξία της ψιλής κυριότητας του ακινήτου.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι :

A) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα σχετικό έγγραφο θεωρημένο από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία που να αποδεικνύει ότι πρόκειται για οικόπεδο με συντελεστή ειδικών συνθηκών ,λόγω μη οικοδομήσιμου της δουλείας εναερίου διελεύσεως της ΔΕΗ ,ούτε επικαλέστηκε το σχετικό μειωτικό συντελεστή που προβλέπεται από το έντυπο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου. Εξάλλου όσον αφορά την αντικειμενική αξία του κρινόμενου ακινήτου υπολογίστηκε ορθά από την προσφεύγουσα δηλούμενης πλήρους κυριότητας σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της .

Β) Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 41 και 41^Α του Ν 1249/1982 και του άρθρου 14 του Ν 1473/84, την ΠΟΛ 173/14-6-1988, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001 όπως ως άνω αναλυτικά αναγράφονται, οι δηλωθείσες αντικειμενικές αξίες έχουν καταστεί οριστικές.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 6/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./7-5-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΛΑΡΙΣΑΣ

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

Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2018

Διαφορά φόρου	8707,85
Άρθρο 53 και 54 ν 4174/2013	31,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.942,03

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Θ. ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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 .

