



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 18/09/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1925**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «..... του» – Α.Φ.Μ., β) «..... του» – Α.Φ.Μ., γ) «..... του» – Α.Φ.Μ.

..... και δ) «..... του» – Α.Φ.Μ., φερομένων ως κληρονόμων του θανόντος εκ διαθήκης κληρονόμου «..... του» – Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις 12/09/2016, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε την 22/06/1993, με διεύθυνση κατοικίας των φερομένων ως κληρονόμων στα του Ν. Τ.Κ. κατά της με αριθμό/.....2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/.....2017, ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/.....2017, ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/.....2017 και ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/.....2017 συμπληρωματικά υπομνήματα στην παρούσα ενδικοφανή, των ως άνω προσφευγόντων.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις από2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, 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' αριθμ./.....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία φορολογίας 13/12/1999 επιβλήθηκε σε βάρος των υπόχρεων κληρονόμων κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 87.554.052 δρχ. (256.945,13€), πλέον προσαυξήσεων ύψους 105.064.862 δρχ. (308.334,15€), ήτοι συνολικού ποσού ύψους 192.618.914 δρχ. (565.279,28€).

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τον κληρονόμο του, με βάση τα άρθρα 73 του Ν. 2961/2001, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....2013 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στις 10-04-1995 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ./95 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμός φακέλου Θ/1993) και με την οποία δηλώθηκαν, ως κληρονομική μερίδα, από τον θανόντα κληρονόμο-τέκνο, τα παρακάτω:

α) Δύο συνεχόμενα καταστήματα στην Παλιά Λαϊκή Αγορά, τα οποία φορολογήθηκαν, βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των. β) Ποσοστό

1/4 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού, θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ» εμβαδού 800.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών), γ) Ποσοστό 1/8 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού στη θέση «ΚΑΜΠΟΥΚΑ» Ν. εμβαδού 4.500.000 τ.μ. Το ανωτέρω ακίνητο φορολογήθηκε με μερική έκθεση ελέγχου της 10-05-1996 της Δ.Ο.Υ. (αριθ. πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/.../.....1996 Δ.Ο.Υ.), δ) Ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος ξηρικού θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ» εμβαδού 50.000 τ.μ. (συνοικισμός Αμπέλια) ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών), ε) Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγρού θέση «ΓΡΑΒΒΑ» Δ., εμβαδού 4.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών). στ) Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγρού θέση «ΠΥΡΙ» Δ., εμβαδού 4.000 τ.μ. ΕΠΙΔΙΚΟ (Χωρίς προσκόμιση δικαιολογητικών).

Στη συνέχεια υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθ.,, ... και/2001 συμπληρωματικές φόρου κληρονομιάς, στις οποίες αναγράφεται ότι: «Δυνάμει του με αριθμό 6534/3-11-99 πρακτικού του Ν.Σ.Κ. η επιδικία σχετικά με ένα αγρόκτημα, που βρίσκεται στη θέση «Λιόφατα-Πουσί», περιοχής έκτασης 53 στρεμμάτων, έχει λήξει. Το ανωτέρω πρακτικό εγκρίθηκε στις 13-12-1999 με κοινή απόφαση Πρωθυπουργού και Υπουργού Οικονομικών».

Η δηλωθείσα αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας όπως αυτή δηλώθηκε στις ανωτέρω δηλώσεις ανέρχεται στο ποσό των 32.086.374 δρχ., και ο φόρος που προέκυψε βάσει δήλωσης σε 5.446.594 δρχ.

Για το αγρόκτημα θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ» σύμφωνα με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που έχουν υποβληθεί από τον κληρονόμο η επιδικία έχει λήξει. Στις 13/12/1999 δεν ίσχυε στην ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των αγροκτημάτων στις θέσεις «ΛΙΟΦΑΤΑ», «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ», «ΓΡΑΒΒΑ», «ΠΥΡΙ» του Δ., με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που υπήρχαν στα βιβλία συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ., όπως περιγράφεται παρακάτω:

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ»

50.000,00 τ. μ. X 1/2 X 8.000 δρχ./τ. μ. = 200.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ»

800.000,00 τ. μ. X 1/4 X 650 δρχ./τ. μ. = 130.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΓΡΑΒΒΑ»

4.000,00 τ. μ. X 1/2 X 14.000 δρχ./τ. μ. = 28.000.000 δρχ.

Αγρόκτημα στη θέση «ΠΥΡΙ»

4.000,00 τ. μ. X 1/2 X 12.000 δρχ./τ. μ. = 24.000.000 δρχ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΦΑΤΑ»:	200.000.000 δρχ.
Αγρόκτημα στη θέση «ΛΙΟΥΜΠΕΤΣΙ»:	130.000.000 δρχ.
Αγρόκτημα στη θέση «ΓΡΑΒΒΑ»:	28.000.000 δρχ.

Γιο το ακίνητο θέση «ΠΥΡΙ» υποβλήθηκε η υπ' αριθ. 85^α/2011
δήλωση φόρου κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας 30/03/2005.

Αξία ακινήτων βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ.: 32.086.374 δρχ.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	390.086.374 δρχ.
Έξοδα κηδείας	- 50.000 δρχ.
Υπόλοιπο φορολογητέα αξία	390.036.374 δρχ.
Έπιπλα και σκεύη 390.036.374 δρχ. X 1/30 =	+ 13.001.212 δρχ.
Σύνολο για φορολόγηση	403.037.586 δρχ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο θανών κληρονόμος δήλωσε ανακριβώς το μέρος της κληρονομιάς που αντιστοιχεί σε ακίνητα εκτός του αντικειμενικού προσδιορισμού και καταλογίστηκε ο επιπλέον φόρος που αντιστοιχεί στα κληρονομούμενα ακίνητα, καθώς και ο πρόσθετος φόρος όπως περιγράφεται παρακάτω:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ονομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο ΔΡΧ.
		που αναλογεί	που δηλώθηκε	διαφορά		
..... (τέκνο)	403.037.586	93.000.646	5.446.594	87.554.052	105.064.862	192.618.914 =565.279,28€

Μερίδα εκάστου φερόμενου ως κληρονόμου του θανόντος κληρονόμου:
565.279,28 € X $\frac{1}{4}$ = **141.319,82 €**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....**2017** ενδικοφανή προσφυγή οι φερόμενοι ως κληρονόμοι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη και εσφαλμένη κοινοποίηση καταλογιστικής πράξεως σε φερομένους ως κληρονόμους του δήθεν πρωτοφειλέτη, οι οποίοι προέβησαν νομίμως και εμπροθέσμως σε αποποίηση κληρονομιάς.
- 2) Παράνομη έκδοση της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

- 3) Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 4) Ελλιπώς αιτιολογημένο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και, εν συνεχεία, παντελώς ανατιολόγητη η Έκθεση Ελέγχου.
- 5) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως λόγω της καθυστερημένης εκδόσεως της επίμαχης καταλογιστικής πράξεως.
- 6) Εσφαλμένος υπολογισμός της κληρονομιαίας περιουσίας. Το υπό στοιχεία β' ακίνητο, ήτοι το ¼ εξ αδιαιρέτου αγροκτήματος στη θέση «Λιουμπέτσι», εμβαδού 800.000 τ. μ., στην πραγματικότητα έχει εμβαδό 644.899 τ.μ. και όχι 800.000 τ. μ., όπως αποδεικνύεται από το επισυναπτόμενο φύλλο του Κτηματολογίου για το ακίνητο με Κ.Α.Ε.Κ. Το υπό στοιχεία ε' ακίνητο, ήτοι το ½ εξ αδιαιρέτου αγρού στη θέση «Γράββα», εμβαδού 4.000 τ. μ., δηλώθηκε ως επίδικο, πλην όμως το ακίνητο τούτο δεν ανήκε ποτέ στην κυριότητα του κληρονομούμενου,, αφού ανήκε σε άλλους. Από νομική και πραγματική πλάνη το ακίνητο αυτό δηλώθηκε ως κληρονομιαίο από τους κληρονόμους του Βασιλείου,, ήτοι τον και τον Το υπό στοιχεία στ' ακίνητο, ήτοι το ½ εξ αδιαιρέτου αγρού στη θέση «Πυρί» του Δήμου, εμβαδού 4.000 τ. μ., δηλώθηκε ως επίδικο, πλην όμως αυτό δεν ανήκε στην κυριότητα του κληρονομούμενου,, κατά τον χρόνο του θανάτου του (1993).

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παράνομης και εσφαλμένης κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης σε φερομένους ως κληρονόμους του δήθεν πρωτοφειλέτη, λόγω εμπροθέσμου αποποίησης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 118/1973 (Περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών εκ λαχείων) «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, β) νέμηση, γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, δ) αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων.)

Επειδή, στο άρθρο 3 του ΠΔ 118/1973 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25....»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ΠΔ 118/1973 ορίζεται ότι: « *Επί αποποιήσεως της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, ο εκ της αιτίας ταύτης καθιστάμενος δικαιούχος της κτήσεως οφείλει τον φόρον ον θα κατέβαλεν ο αποποιηθείς κατά την προς αυτόν επαγωγήν, εφ' όσον ο φόρος ούτος είναι μεγαλύτερος.*».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. [4174/2013](#) ορίζονται τα εξής: «1. *Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς....*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 1 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., β) *στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου...*», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «*Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση . διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,.*».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 4 του Ν. Δ. 356/05-04-1974 (ΠΕΡΙ ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: "4. Η είσπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της

τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης, αποκλειστικά, για λόγους παρακολούθησης της οφειλής, χωρίς η καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης.

Επειδή με την ΠΟΛ.1227/15.10.2014 με θέμα (Τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και μεταβίβασης ακινήτων), ορίζονται μεταξύ άλλων και τα στοιχεία των αλληλεγγύως υπόχρεων προσώπων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1847 ΑΚ (Αποποίηση) ορίζεται ότι: «Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης. Αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό, η προθεσμία είναι ενός έτους. Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η παραγραφή.»

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρου 1851 του ΑΚ (Αποποίηση χωρίς επαγωγή), ορίζεται ότι: «Η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομιάς είναι άκυρη, αν έγινε πριν από την επαγωγή ή από πλάνη ως προς το λόγο της επαγωγής. Επίσης, είναι άκυρη, αν έγινε υπό αίρεση ή προθεσμία ή για ένα μέρος της κληρονομιάς.».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 1856 ΑΚ (Συνέπειες της αποποίησης) ορίζονται τα εξής: «Αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, η επαγωγή προς εκείνον που αποποιήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε. Η κληρονομία επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου. Η επαγωγή θεωρείται ότι έγινε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρου 1857 του ΑΚ ορίζεται ότι: «Η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομιάς είναι αμετάκλητη. Η αποδοχή ή η αποποίηση που οφείλεται σε πλάνη ή απειλή ή απάτη κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τις δικαιοπραξίες. Η αγωγή για την ακύρωσή τους παραγράφεται μετά ένα εξάμηνο. Η πλάνη σχετικά με το ενεργητικό ή το παθητικό της κληρονομιάς δεν θεωρείται ουσιώδης. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και σε αποδοχή που συνάγεται από την παραμέληση της προθεσμίας για αποποίηση.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρου 1885 του ΑΚ ορίζεται ότι: «Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.».

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. 1033603/611/A0012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών που εκδόθηκε στις 30 Μαρτίου 2007 με θέμα (Έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος θανόντα φορολογουμένου σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομίας.) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «2. Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 69 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι, σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου γίνεται στους κληρονόμους του. 3. Περαιτέρω, για την περίπτωση αποποιήσεων της κληρονομίας από τους κληρονόμους του επιχειρηματία, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1813 - 1824 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με τις οποίες ως κληρονόμοι καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου και αν, τέλος, κατά την επαγωγή της κληρονομίας δεν υπάρχει κληρονόμος κατά το νόμο, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος καλείται το δημόσιο (σχετ. 1088465/1782/A0012/4.11.2002 έγγραφό μας).».

Επειδή, στην Εγκύκλιο 1081029/6403/0016/ ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ) στο κεφάλαιο Β΄ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ορίζεται ότι: «1. Ευθύνη τελευταίου κατόχου ακινήτου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτά περιουσία αιτία θανάτου, δωρεάς (ή γονικής παροχής) είναι υποχρεωμένο να υποβάλει την οικεία δήλωση φόρου και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στην κατά το χρόνο επαγωγής αξία τους. Σε περίπτωση ανικανότητάς του, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης έχει ο κατά περίπτωση νόμιμος αντιπρόσωπός του. Γενική αρχή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι ότι ο φόρος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης και συνεπώς η βεβαίωση αυτού γίνεται στο όνομα του κληρονόμου, δωρεοδόχου ή του τέκνου αντίστοιχα. Οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα, του Εμπορικού Νόμου, του Κανονισμού Λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. και του Κ.Ε.Δ.Ε. για την ευθύνη εταίρων, μελών, διοικούντων νομικών προσώπων και εταιρειών, την ευθύνη των εγγυητών κ.λπ. εφαρμόζονται ανάλογα και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Μοναδική εξαίρεση της ως άνω γενικής αρχής (ότι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο δικαιούχος της κτήσης) αποτελεί το άρθρο 83 του Ν. 2961/2001, με το οποίο καθιερώνεται αλληλέγγυα σε ολόκληρο ευθύνη άλλων, πλην του δικαιούχου της κτήσης, προσώπων, τα οποία απόκτησαν συμβατικά και κατέχουν, κατά το χρόνο που ανακύπτουν ή πρέπει να εκπληρωθούν φορολογικές υποχρεώσεις, τα μεταβιβασθέντα με κάποια από τις προαναφερθείσες αιτίες ακίνητα...»

Επειδή και η θέση της αρμόδιας Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (σχετ. το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων) είναι ότι με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους και ότι, αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο υπόχρεος κληρονόμος απεβίωσε στις 12/09/2016 και με βάση την με αριθμό/.....2016 δημόσια διαθήκη του που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ/.....2016 πρακτικό του Ειρηνοδικείου, με την οποία όρισε ως κληρονόμο του εκ διαθήκης α) την του, στην οποία κατέλειπε ένα διαμέρισμα 72,50 τ.μ. επί της οδού αριθ στους Αμπελόκηπους Αθηνών και τα β) τέκνα του στα οποία κατέλειπε τέσσερεις (4) ζωγραφικούς πίνακες.

Επειδή, με βάση το με αριθ./.....2017 πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών προκύπτει ότι οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος κληρονόμου είναι τα τέκνα του α), β), γ) και δ), δηλαδή οι προσφεύγοντες.

Επειδή, στην περίπτωση της εξ αδιαθέτου διαδοχής ο Αστικός κώδικας (άρθρα 1813-1824) ορίζει ότι καλούνται με τη σειρά: α) στην πρώτη τάξη οι κατιόντες του κληρονομούμενου β) στη δεύτερη τάξη καλούνται μαζί οι γονείς του κληρονομούμενου, οι αδελφοί, καθώς και τέκνα και εγγονοί αδελφών που έχουν πεθάνει πριν απ' αυτόν, γ) στην τρίτη τάξη οι παππούδες και οι γιαγιάδες του κληρονομούμενου και από τους κατιόντες τους τα τέκνα και οι εγγονοί, δ) στην τέταρτη τάξη καλούνται οι προπαππούδες και οι προγιαγιάδες του κληρονομούμενου ε) αν δεν υπάρχουν συγγενείς της πρώτης, της δεύτερης, της τρίτης και της τέταρτης τάξης, ο σύζυγος που επιζεί καλείται ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος σε ολόκληρη την κληρονομιά στην πέμπτη τάξη και στ) αν κατά την επαγωγή της κληρονομιάς δεν υπάρχει ούτε συγγενής από εκείνους που καλούνται κατά το νόμο, ούτε σύζυγος του κληρονομούμενου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος καλείται το δημόσιο στην έκτη τάξη.

Επειδή, οι ως άνω εξ αδιαθέτου κληρονόμοι με την παρούσα προσκόμισαν και τις με αριθμό ..., ..., και/04-01-2017 εμπρόθεσμες εκθέσεις αποποίησης Κληρονομιάς του

Ειρηνοδικείου Ηγουμένησας με τις οποίες δήλωσαν ότι αποποιούνται την επαχθείσα κληρονομιά που περιήλθε σ' αυτούς μετά τον θάνατο κληρονόμου , τόσο εκ διαθήκης όσο και εξ αδιαθέτου (για οποιαδήποτε αιτία).

Επειδή, με την παρούσα προσκομίστηκαν και οι με αριθμό ..., ..., ..., ... και/19-04-2017 εκθέσεις αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου, των α), β), γ), δ) και ε) με τις οποίες δήλωσαν ότι αποποιούνται την επαχθείσα κληρονομιά που περιήλθε σ' αυτούς μετά τον θάνατο του παππού τους και η οποία έχει επαχθεί σ' αυτούς λόγω αποποίησης της εν λόγω κληρονομιάς από τους πρώτους την τάξη κληρονόμους πατέρες τους και τη θεία τους, η οποία δεν έχει κατιόντες.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς θανόντος κληρονόμου επιδίδεται στους κληρονόμους του που έχουν αποδεχτεί την κληρονομιά και οι οποίοι και ευθύνονται προσωπικά για τις απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς ο καθένας ανάλογα με τη μερίδα που κληρονομεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι προσφεύγοντες διατηρώντας το δικαίωμα της αποποίησης, που είναι δικαίωμα αμεταβίβαστο, διαπλαστικό και κληρονομητό, είχαν αποποιηθεί την επαχθείσα σ' αυτούς κληρονομιά κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση πράξης. Μόνο το Δημόσιο, όταν συνεπεία ανυπαρξίας κληρονόμων των λοιπών τάξεων, κληθεί ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου, (Α.Κ. 1824) στερείται του δικαιώματος της αποποίησης και συνεπώς είναι εξ αρχής οριστικός κληρονόμος.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά, και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ./.....**2017** ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων: α) «..... του» – Α.Φ.Μ., β) «..... του» – Α.Φ.Μ., γ) «..... του» – Α.Φ.Μ. και δ) «..... του» – Α.Φ.Μ., φερομένων ως κληρονόμων του θανόντος εκ διαθήκης κληρονόμου «..... του» – Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις 12/09/2016, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε την 22/06/1993 και την ακύρωση της υπ' αριθμ./.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. να εκδώσει νέα πράξη με τα πραγματικά αλληλέγγυα πρόσωπα και στη συνέχεια να επιδώσει νομότυπα, την παραπάνω πράξη και έκθεση, με βάση τα προβλεπόμενα στις σχετικές διατάξεις.

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

**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.