



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 4/11/16

Αριθμός απόφασης: 3686

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου....., κατά της υπ' αριθ.απόφασης με την οποία δεν έγινε αποδεκτή η υπ. αρ.τροποποιητική ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 20/1/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.απόφαση με την οποία δεν έγινε αποδεκτή η υπ. αρ.τροποποιητική ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 20/1/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό 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.απόφαση δεν έγινε αποδεκτή η υπ. αρ.τροποποιητική ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 20/1/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και δεν διεγράφη ποσό φόρου 33.120,73€ που επεβλήθη με την υπ. αρ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάση της υπ. αρ.αρχικής δήλωσης.

Ο ως άνω φόρος προέκυψε κατόπιν υποβολής της με αριθ.αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία ο προσφεύγων δήλωσε την υπαχθείσα σε αυτόν κληρονομιαία περιουσία της αποβιώσασας την 20.01.1995 γιαγιάς του.....

Την ...απεβίωσε η....., χήρα....., το γένος....., η οποία κατέλειπε την απόιδιόγραφη διαθήκη της και η οποία δημοσιεύτηκε την....., σύμφωνα με το με αριθ.πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του τμήματος διαθηκών του..... Σύμφωνα με την εν λόγω διαθήκη, η αποβιώσασα εγκατέστησε τον προσφεύγοντα κληρονόμο της και κατέλειπε σε αυτόν ένα λιβάδι ευρισκόμενο στη....., στη θέση «.....» και έκτασης πεντακοσίων πενήντα στρεμμάτων περίπου.

Κατόπιν δημοσίευσης της ως άνω διαθήκης ο προσφεύγων υπέβαλλε προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την με αριθ.....δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία περιέγραψε αναλυτικά την κληρονομιαία περιουσία, ευρισκόμενη εντός της κτηματικής περιφέρειας της τοπικής ενότηταςτης δημοτικής ενότητας....., εκτός σχεδίου και ΓΠΣ, με πρόσοψη σε αγροτική οδό, χωρίς δένδρα και κτίσματα, μη αρδευόμενη, ως εξής:

1. Έναν αγρό εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 1.380.000 δρχ. ή 4.049,89 ευρώ,
2. Έναν αγρό εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 1.260.000 δρχ. ή 3.697,73 ευρώ
3. Έναν αγρό εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», δηλωθείσας αξίας 444.000 δρχ. ή 1.303,00 ευρώ
4. Έναν αγρό εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», επί του οποίου υφίσταται στάβλος κατασκευασμένος από λαμαρίνα εμβαδού τ.μ., δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 23.311.200 δρχ. ή 68.411,45 ευρώ

5. Έναν αγρό εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 1.728.000 δρχ. ή 5.071,17 ευρώ και

6. Ένα βοσκότοπο (λιβάδι) εκτάσεωςτ.μ. στη θέση «.....», δηλωθείσας αντικειμενικής αξίας 14.436.480 δρχ. ή 42.366,78 ευρώ.

Η συνολική αξία των ως άνω κληρονομιών ακινήτων, ήτοι 42.559.680 δρχ. ή 124.900,01 ευρώ. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ. αρ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, υπολογίστηκε φόρος, ο οποίος προσδιορίστηκε στο ποσό των 33.120,73 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθ.**τροποποιητική – ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με συνημμένη δήλωση ανάκλησης** στην οποία ισχυρίζεται ότι κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης βρισκόταν σε ουσιώδη πλάνη ενώ περαιτέρω η δήλωσή του υποβλήθηκε λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου (άρθρο 72 Ν.Δ. 118/1973 και 72 Ν.2961/2001). Σύμφωνα με τις διατάξεις των ως άνω νόμων η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ο ίδιος εσφαλμένα δήλωσε τα κληρονομαία αντικείμενα τόσο ως προς την περιγραφή όσο και ως προς την εκτίμηση της αξίας της κληρονομιάς, την κατάσταση όπως αυτή υφίσταται σήμερα και όχι κατά τον κρίσιμο χρόνο θανάτου της. Πέραν αυτών, η ουσιώδης πλάνη του κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έγκειται στη νομική και πραγματική κατάσταση του κληρονομαίου ακινήτου και ειδικότερα στην κυριότητά του ως αντικειμένου της κληρονομιάς, διότι αυτό ουδέποτε περιήλθε στην κυριότητά του ως κληρονομαίο στοιχείο αφού ουδέποτε ανήκε στην κυριότητα της αποβιώσας δικαιοπαρόχου....., αντίθετα το επίμαχο λιβάδι (βοσκότοπος) ανήκε στην αποκλειστική κυριότητα του πατρός του.....

Ο προσφεύγων, προκειμένου να τεκμηριώσει τον ως άνω ισχυρισμό του ισχυρίζεται ότι **αποκλειστικός κύριος**, νομέας και κάτοχος ενός κτηνοτροφικού λιβαδιού στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας, γνωστό με την ειδική τοπωνυμία «.....», συνολικής εκτάσεωςτ.μ., **ήταν ο παππούς** του....., σύζυγος της..... Οαπεβίωσε την 12.01.1977, χωρίς να αφήσει διαθήκη και κατέλειπε εν ζωή πλησιέστερους συγγενής και κληρονόμους τη σύζυγό τουκατά ποσοστό ¼ και τα τέκνα του.....,,και τον πατέρα τουκατά ποσοστό ¾ εξ αδιαιρέτου. Συνεπώς και κατόπιν σιωπηρής αποδοχής της κληρονομιάς, από το επίμαχο κληρονομαίο ακίνητο η γιαγιά του απέκτησε έκτασηστρεμμάτων και έκαστο των πέντε τέκνων του απέκτησεστρέμματα.

Ωστόσο, όπως ισχυρίζεται, ουδέποτε συντάχθηκε συμβολαιογραφική πράξη αποδοχής της κληρονομιάς και ως εκ τούτου δεν υπήρξε καταγεγραμμένος τίτλος αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς στο αρμόδιο Υποθηκοφυλακείο. Στη συνέχεια, δυνάμει του με αριθ.προσυμφώνου μεταβίβασης ακινήτου του τότε Συμβολαιογράφου....., η γιαγιά του....., και ομεταβίβασαν τις ανωτέρω εκτάσεις (.....στρ.,στρ. καιστρ. αντίστοιχα) επί του κληρονομαίου ακινήτου προς τους λοιπούς συγκληρονόμους, οι οποίοι απέκτησαν επιπλέον της ήδη κηθείσας έκτασηστρεμμάτων εξ αδιαιρέτου έκαστος και συνολικά κατείχαν πλέονστρέμματα εξ αδιαιρέτου έκαστος.

Περαιτέρω, δυνάμει των με αριθμ.....,καιπωλητηρίων συμβολαίων του τότε Συμβολαιογράφου....., που μεταγράφηκαν νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείουείχαν αποκτήσει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, κοινά αδιαίρετα και κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαίρετου έκαστος, έναν ελαιώνα στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του χωριού....., της ομωνύμου Κοινότητας, του Υποθηκοφυλακείουσυνολικής έκτασηςτ.μ. περίπου, η οποία εφάπτεται με το περιγραφόμενο κτηνοτροφικό λιβάδι. Στη συνέχεια, με το με αριθ.προσύμφωνο διανομής ακινήτου του τότε συμβολαιογράφου Λάρισας....., έλυσαν την μεταξύ τους υφιστάμενη κοινωνία και διένειμαν, κατά τα ειδικώς οριζόμενα στο προσύμφωνο αυτό το επίμαχο ακίνητο.

Κατόπιν των ανωτέρω, **ο προσφεύγων ισχυρίζεται** ότι η έκταση τωνστρεμμάτων επί του επίμαχου κτηνοτροφικού λιβαδιού που περιγράφει η γιαγιά τουστη διαθήκη της και δήλωσε ως **κληρονομαίο ακίνητο**, δεν ανήκε ούτε στην κυριότητα, αλλά ούτε στη νομή και κατοχή της κατά την..., χρονολογία θανάτου της. Συνεπώς ο ίδιος κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς τελούσε σε πλάνη ως προς την νομική κατάσταση του φερόμενου κληρονομαίου ακινήτου και προκειμένου για την διόρθωσή της υπέβαλλε την με αριθ.τροποποιητική – ανακλητική δήλωση.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων δήλωσε ως προς την περιγραφή των κληρονομαίων στοιχείων την κατάστασή τους, όπως αυτή υφίσταται σήμερα και όχι κατά τον κρίσιμο χρόνο θανάτου της δικαιοπαρόχου του, δηλαδή κατά το έτος..... Ειδικότερα, κατά το χρόνο θανάτου της δικαιοπαρόχου και σύμφωνα με την απόιδιόγραφη διαθήκη της, η κληρονομαία περιουσία της αποτελούνταν από ένα λιβάδι έκτασηςστρεμμάτων περίπου στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειαςενώ ο προσφεύγων δήλωσε την κληρονομαία περιουσία ως άνω. Επίσης ως αξίες των εν λόγω ακινήτων δήλωσε τις αντικειμενικές αξίες κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής του συστήματος. Ωστόσο, εάν ερμήνευε σωστά τις διατάξεις του ν.2961/2001 θα περιέγραφε το κληρονομαίο ακίνητο όπως αυτό υφίστατο κατά το χρόνο θανάτου της δικαιοπαρόχου, δηλαδή ως ενιαίο λιβάδι έκτασηςστρεμ. περίπου και αυτό θα είχε ως συνέπεια τον υπολογισμό της αξίας με βάση τον μειωμένο συντελεστή (0,25) που εφαρμόζεται για τους βοσκότοπους και η αξία θα ανέρχονταν συνολικά στο ποσό των 16.500.000 δρχ. ή 48.422,60 ευρώ και αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα ο αναλογούν φόρος να προσδιοριστεί σε 2.690.000 δρχ. ή 7.894,35 ευρώ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ εξέδωσε την υπ. αρ.απόφαση με την οποία δεν έκανε δεκτή την ως άνω τροποποιητική - ανακλητική δήλωση Φόρου Κληρονομιάς και τους ισχυρισμούς του επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 6,10 έως 18 , 62 ,72 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 ,947,1033 του Α.Κ .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την επανεξέταση της υπ. αρ.απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., άλλως επικουρικώς την μερική ακύρωσή της ως προς το πλεόν του ποσού των 7.894,35 ευρώ (33.120,73 – 7.894,35 = 25.226,38 ευρώ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία: «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 αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001, σχετικά με την αξία των ακινήτων: «Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας 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, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

.....

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δήλωσης: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 σχετικά με την έναρξη προθεσμίας δήλωσης: «2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: ...β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 81 του ν.2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.04.2014), 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 το υπ' αριθμ.προσυμφώνου μεταβίβασης ακινήτου του Συμβολαιογράφου....., η κληρονομούμενημεταβίβασε την έκταση τωνστρεμμάτων του κτηνοτροφικού λιβαδιού στη θέση «.....» που είχε αποκτήσει συνεπεία εξ αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής από τον αποβιώσαντα σύζυγό της....., κατά το χρόνο, συνεπώς, του θανάτου της, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, η ως άνω έκταση δεν ανήκε ούτε στην κυριότητα ούτε στη νομή και κατοχή της κληρονομούμενης. Με το ανωτέρω προσύμφωνο, ωστόσο, η κληρονομούμενη υποσχέθηκε και ανέλαβε την υποχρέωση να πωλήσει, παραχωρήσει, μεταβιβάσει και να παραδώσει την ως άνω έκταση κατά κυριότητα, νομή και κατοχή προς τους αντισυμβαλλομένους κοινά και κατ' ισομοιρία. Με το προσύμφωνο, συνεπώς, τα συμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν μόνο την υποχρέωση να συμβληθούν στο μέλλον για την κατάρτιση της οριστικής σύμβασης πωλήσεως του ακινήτου, τα δε έννομα αποτελέσματα που παράγονται εξ αυτού αφορούν μόνο τους συμβαλλομένους.

Επειδή το κληρονομικό δικαίωμα που αποκτά ο κληρονόμος με την επαγωγή της κληρονομίας, καθίσταται οριστικό όταν αυτός προβεί σε ρητή ή σιωπηρή αποδοχή της κληρονομίας. Συγκεκριμένα, με την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας αποποίησης, η κληρονομούμενη αποδέχθηκε δυνάμει εξ αδιαθέτου διαδοχής λόγω θανάτου του συζύγου της

στις....., το εξ αδιαθέτου μερίδιό της από το ως άνω λιβάδι, ενώ με τη σειρά της το κατέλειπε ως κληρονομιαίο ακίνητο με ιδιόγραφη διαθήκη στον προσφεύγοντα, **ο οποίος και δεν αποποιήθηκε την επίδικη κληρονομιά εντός της νόμιμης προθεσμίας αποποίησης αρχόμενης τόσο από την ημερομηνία θανάτου της κληρονομούμενης (.....) για την εξ αδιαθέτου διαδοχή, όσο και από την ημερομηνία δημοσίευσης της ιδιόγραφης διαθήκης (.....) από το Ειρηνοδικείογια την εκ διαθήκης διαδοχή.** Η αποδοχή της κληρονομιάς συνάγεται με σαφήνεια και από την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς στην Υπηρεσία μας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1033 ΑΚ για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται εκτός από τη συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά και συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο υποβάλλεται σε μεταγραφή. Η μεταβίβαση της κυριότητας, επομένως, επέρχεται αφ' ης στιγμής μεταγραφεί η σχετική συμβολαιογραφική πράξη. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1192 του ΑΚ σε μεταγραφή υπόκεινται οι εμπράγματα δικαιωπραξίες στα ακίνητα. Το προσύμφωνο, συνεπώς, δεν μεταγράφεται αλλά μόνο η οριστική σύμβαση.

Επειδή κατόπιν σύναψης του ως άνω υπ' αριθμ.προσυμφώνου, η κληρονομούμενη με την απόιδιόγραφη διαθήκη της, η οποία συντάχθηκε μεταγενεστέρως του εν λόγω προσυμφώνου, καταλείπει στον προσφεύγοντα το λιβάδι που είναι στηστη θέση και είναιπερίπου, γεγονός **το οποίο αποδεικνύει ότι η κληρονομούμενη είχε τουλάχιστον τη νομή του ανωτέρω ακινήτου (καθολική φυσική εξουσία επί του πράγματος ασκουμένη διανοία κυρίου κατ' άρθρο 974 ΑΚ),** η οποία νομή σύμφωνα με το άρθρο 983 ΑΚ μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα και συνεπώς κληρονομείται εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα βάσει της ως άνω ιδιόγραφης διαθήκης.

Επειδή βάση των ως άνω διαλαμβανόμενων προκύπτει πλήρως και σαφώς ότι η κληρονομούμενη κατά το χρόνο θανάτου της είχε την κυριότητα του εξ αδιαθέτου κληρονομιαίου μεριδίου της από το σύζυγό της, ως εκ τούτου ο προσφεύγων εγκαταστάθηκε κληρονόμος της επίδικης κληρονομιάς περιουσίας μη συντρεχουσών λόγων πλάνης περί τα πράγματα ή πλάνης περί το δίκαιο. Επομένως ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν έκανε δεκτή την με αριθ..... τροποποιητική – ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς .

Επειδή, όσον αφορά το αίτημά του για εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή για τους βοσκότοπους, επίσης δεν έχει προσκομίσει κάποιο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι κατά την χρονολογία φορολογίας τα κληρονομιαία ακίνητα είχαν διαφορετική περιγραφή από αυτήν που ο ίδιος δήλωσε με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Η γενική αναφορά της κληρονομούμενης σε «λιβάδι» κατά την σύνταξη της ιδιόγραφης διαθήκης, ήτοι....., από μόνη της δεν αποτελεί απόδειξη για την κατάσταση του ακινήτου κατά την χρονολογία φορολογίας, ήτοι.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν 4274/14-7-2014 « Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 « η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του Ν 4139/2013 αντικαθίσταται ως εξής: « Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής

πράξης ή παράλειψης. **Κατ εξαίρεση επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για λόγους τυπικούς**, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ 3 ,139 Α και 277 παρ 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικής απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή ο προσφεύγων για την ίδια ακριβώς περίπτωση είχε καταθέσει την με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή η οποία στρεφόταν κατά της ίδιας πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς υπ' αριθμ.του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υη οποία απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά της με αριθ. της υπ' αριθ.απόφασης με την οποία δεν έγινε αποδεκτή η υπ. αρ.τροποιοτική ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 20/1/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

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

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ.του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Κύριος φόρος κληρονομιάς	33.120,73 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.120,73 ευρώ

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 Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).