



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 21-06-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 678

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2001) της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2001) της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγηση της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 151,13 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 181,36 €, δη σύνολο εκ 332,49 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2001).

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., η παραπάνω δήλωση υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως συγκληρονόμο (τέκνο) εξ αδιαθέτου του

του – Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις-2001, κατοίκου εν ζωή Ν.
.....

Με την υπ' αρ.-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα και τους λοιπούς κληρονόμους του του – Α.Φ.Μ. (τέκνα του θανόντος), κατά 25% εξ αδιαιρέτου έκαστος, τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Αγρός, έκτασης 8.450 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, στην κτηματική περιφέρεια	2.053.350 δρχ
2.	Αγρός, έκτασης 10.991 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ρέμα/ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	2.670.813 δρχ
3.	Αγρός, έκτασης 10.924 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, μεθ' εγκαταλελειμμένου κτηνοτροφείου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ρέμα, στην κτηματική περιφέρεια	2.654.532 δρχ
4.	Αγρός, έκτασης 7.189 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	1.746.927 δρχ
5.	Αγρός, έκτασης 1.860 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, στην κτηματική περιφέρεια	249.750 δρχ
6.	Αγρός, έκτασης 4.500 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, με πρόσοψη σε δάσος και ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	607.500 δρχ
7.	Οικόπεδο, εμβαδού 2.600 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην	12.130.560 δρχ
8.	Οικόπεδο, εμβαδού 268 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην	1.157.760 δρχ
9.	Οικόπεδο, εμβαδού 1.335 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην (επίδικο).	3.298.320 δρχ
10.	Οικόπεδο, εμβαδού 1.000 τ.μ., εντός του οικισμού, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην (επίδικο).	4.320.000 δρχ
11.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 468,2 τ.μ., με αριθμούς, στη θέση «.....» ή «.....», μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, με πρόσοψη σε	632.070 δρχ

	αγροτικό δρόμο, στην κτηματική περιφέρεια	
12.	Αγρός, έκτασης 200 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, στην κτηματική περιφέρεια	24.300 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	31.545.882 δρχ
	- ΑΞΙΑ ΕΠΙΔΙΚΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ λόγω ΑΝΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	7.618.320 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ	23.927.562 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ	200.000 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	24.127.562 δρχ
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	200.000 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	23.927.562 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	5.981.891 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	40.345 δρχ

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος: α) έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των κληρονόμων (προβαλλόμενο διά του υπ' αρ. πρωτ.-2015 υπομνήματός τους – απάντησής στο κοινοποιηθέν στις-2015 σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου), περί μη συνυπολογισμού στην κληρονομιαία περιουσία οικοπέδου, εμβαδού 1.335 τ.μ. στην Ν., λόγω μεταβίβασης του ακινήτου με δωρεά στις-2001 στον – Α.Φ.Μ. από τον πατέρα του β) απέρριψε, ωστόσο, τον ισχυρισμό τους περί διαγραφής από τα κληρονομιαία στοιχεία οικοπέδου, εμβαδού 1.000 τ.μ. στην, ελλείψει αποδεικτικού στοιχείου για μεταγραφή του ακινήτου στο υποθηκοφυλακείο ή εκκρεμοδικίας. Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των παραπάνω κληρονομιαιών στοιχείων (ακινήτων) κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου του του στις-2001) δια αντικειμενικών αξιών, καθώς και τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 14 παρ. 9 του Ν. 2579/1998, ως εξής:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Αγρός, έκτασης 8.450 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, στην κτηματική περιφέρεια	2.053.350 δρχ
2.	Αγρός, έκτασης 10.991 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ρέμα/ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	2.670.813 δρχ
3.	Αγρός, έκτασης 10.924 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, μεθ' εγκαταλελειμμένου κτηνοτροφείου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ρέμα, στην	2.654.532 δρχ

	κτηματική περιφέρεια	
4.	Αγρός, έκτασης 7.189 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ποτιστικός, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	1.746.927 δρχ
5.	Αγρός, έκτασης 1.860 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, στην κτηματική περιφέρεια	249.750 δρχ
6.	Αγρός, έκτασης 4.500 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, με πρόσοψη σε δάσος και ποτάμι, στην κτηματική περιφέρεια	607.500 δρχ
7.	Οικόπεδο, εμβαδού 2.600 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην	12.130.560 δρχ
8.	Οικόπεδο, εμβαδού 268 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην	1.157.760 δρχ
9.	Οικόπεδο, εμβαδού 1.335 τ.μ., με αριθμό, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην (επίδικο).	ΔΙΑΓΡΑΦΗ
10.	Οικόπεδο, εμβαδού 1.000 τ.μ., εντός του οικισμού, με πρόσοψη σε δημοτική οδό, στην (επίδικο).	4.320.000 δρχ
11.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 468,2 τ.μ., με αριθμούς, στη θέση «.....» ή «.....», μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, στην κτηματική περιφέρεια	632.070 δρχ
12.	Αγρός, έκτασης 200 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου, στη θέση «.....», μονοετούς καλλιέργειας, ξηρικός, στην κτηματική περιφέρεια	24.300 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	28.247.502 δρχ
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	200. 000 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	28.047.502 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	7.011.876 δρχ
		20.577,77 €
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	91.840 δρχ
		269,53 €
	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	40.345 δρχ
		118,40 €
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	151,13 €
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	181,36 €

	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	332,49 €
--	---------------------	-----------------

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Διαγραφή από τα κληρονομιαία στοιχεία οικοπέδου, εμβαδού 1.000 τ.μ. στην

➤ Δυνάμει του υπ' αρ.-2001 συμβολαίου γονικής παροχής της συμβολαιογράφου, το εν λόγω ακίνητο έχει μεταβιβασθεί από τον του στον του και έχει μεταγραφεί στο Υποθηκοφυλακείο Κατά συνέπεια ο προσφεύγων δεν πρέπει να φορολογηθεί για ακίνητο που ανήκει σε τρίτον.

2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου

➤ Το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος διασφαλίζει το δικαίωμα του πολίτη να εκθέτει τις απόψεις του πριν την έκδοση της διοικητικής πράξης.
 ➤ Η φορολογική αρχή όφειλε να καλέσει την προσφεύγουσα σε ακρόαση πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, προκειμένου να εξηγήσει τους ισχυρισμούς της.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί διαγραφής από τα κληρονομιαία στοιχεία οικοπέδου, εμβαδού 1.000 τ.μ. στην

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ) Φόρο Κληρονομιών,...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

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

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, βάσει του ανωτέρω άρθρου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ κατ' εξαίρεση υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, οι οποίες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) εκείνες για τις οποίες εκ του νόμου αυτοδίκαια και υποχρεωτικά μετατίθεται ο χρόνος (άρθρο 7 του Ν. 2961/2001 και β) εκείνες για τις οποίες η μετάθεση του χρόνου είναι δυννητική και χορηγείται με σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. 8 του Ν. 2961/2001).

Επειδή, το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: ... β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ...».

Επειδή, ως νομικό κώλυμα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, νοείται γεγονός, ή πραγματική κατάσταση ή ιδιότητα προσώπου, η ύπαρξη των οποίων εμποδίζει, σύμφωνα με το νόμο, την έγκυρη πραγματοποίηση της δικαιοπραξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Τοπακιτζιάν Μαρία – Μαυρίδου Δέσποινα, *Αμφιβολία για το κληρονομικό δικαίωμα, χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, σε περίπτωση άγνοιας θανάτου του κληρονομούμενου*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1506, 2013), στο άρθρο 7 και 8 του ανωτέρω νόμου μνημονεύεται αρχικώς η επιδικία ως η συνήθης περίπτωση αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος, χωρίς να γίνεται αποκλειστική και περιοριστική αναφορά σ' αυτή, ενώ η διατύπωση της διάταξης διευρύνεται στη συνέχεια και αναφέρεται σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία ο κληρονόμος δεν βρίσκεται στη νομή των κληρονομιαίων στοιχείων. Μια τέτοια περίπτωση είναι εκείνη κατά την οποία ο κληρονόμος αγνοεί το γεγονός του θανάτου του κληρονομούμενου ή και την έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος και λόγω ιδιαίτερων συνθηκών προκύπτει αμφιβολία περί το κληρονομικό του δικαίωμα. Σε αυτή την περίπτωση, η φορολογική υποχρέωση θα πρέπει να γεννάται είτε όταν αρθεί η αμφιβολία, όταν δηλαδή καταστεί γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, αιτία και έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος, είτε όταν τα κληρονομιαία περιέλθουν στη νομή του υπόχρεου.

Επειδή, επιπροσθέτως, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 1133/2011, 2623/2008 ΣΤΕ, ΔΠΡ Θεσσαλ 4862/1999), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και την εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομίας δικαιώματά του.

Επειδή, το άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου».

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο δύο είναι τα στοιχεία της έννοιας της νομής: α) το υλικό ή σωματικό στοιχείο (corpus), δηλ. η φυσική εξουσίαση του πράγματος, που λέγεται ειδικότερα κατοχή, τη φυσική αυτή εξουσίαση (κατοχή) β) το ψυχολογικό στοιχείο (animus), δηλ. η πρόθεση (διάνοια) του νομέα να συμπεριφέρεται ως κύριος ή ως φορέας άλλου εμπράγματος δικαιώματος. (Ιωάννης Γ. Δεληγιάννης, *Εισηγήσεις Αστικού Δικαίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1989, σελ. 162). Στην περίπτωση, δε, που ο νομέας γνωρίζει ή από βαριά αμέλεια αγνοεί ότι δεν δικαιούται τη νομή τελεί υπό κακή πίστη, ενώ αν έχει την πεποίθηση ότι διαθέτει το δικαίωμα νομής, λογίζεται ως καλόπιστος. (Κωνσταντίνος Αν. Βαβούσκος, *Εμπράγματον Δίκαιον*, στ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1986, σελ. 70).

Επειδή, το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Μαυρίδου Χρυσούλα – Καρύμπαλη Τσίππσιου Γιαννούλα, *Αποδοχή και Αποποίηση Κληρονομιάς*, Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 4-5) (Κούσουλας Χρίστος, *Νομή*

και κληρονομική διαδοχή, Θεσσαλονίκη, 1996 σελ. 153) (Παπαστερίου Δημήτριος, Εγχειρίδιο Εμπράγματος Δικαίου, Κατοχή – Νομή, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 108), η νομή μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κληρονομούμενος είχε τη νομή κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, καθώς και ότι επήλθε η κληρονομική διαδοχή, χωρίς να απαιτείται η κτήση της φυσικής εξουσίας από τον κληρονόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΜΠρΑθ 3948/2014, ΑΠ 849/2007, ΑΠ 1526/2006), από την ανωτέρω διάταξη (983 ΑΚ) συνάγεται ότι ο κληρονόμος και χωρίς να αποκτήσει τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων πραγμάτων, ακόμη δε και χωρίς να έχει γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και των αντικειμένων αυτής, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως νομέας αυτών, διαδεχόμενος ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής και τα εξ αυτής δικαιώματα. Τούτο ασφαλώς δεν σημαίνει πως ο κληρονόμος αποκτά αυτομάτως τη φυσική εξουσία πάνω στα πράγματα της κληρονομιάς, αλλά ότι ο νόμος του αναγνωρίζει την ιδιότητα του νομέα με όλες τις έννομες συνέπειες που πηγάζουν από αυτήν, προσπορίζει δηλαδή σε αυτόν τη νομική θέση που είχε ο κληρονομούμενος ως προς το πράγμα, κατοχυρώνοντας του κυρίως τη νομική προστασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 984 επ. ΑΚ. Προϋποθέσεις δε γι' αυτήν τη μεταβίβαση είναι αφενός η κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου νομή του πράγματος εκ μέρους αυτού και αφετέρου η κατά τον ίδιο χρόνο στο πρόσωπο του διαδόχου στη νομή, ύπαρξη της ιδιότητας του αληθούς κληρονόμου είτε εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου. Η μεταβίβαση της νομής επέρχεται είτε καλής πίστεως είτε κακής πίστεως νομέας ήταν ο κληρονομούμενος.

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου...».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 παρ. 9 Ν. 2579/98 (ΦΕΚ 31 Τ. Α' / 17-02-1998) και ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου, όριζε ότι οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες, για καθεμιά από τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Για τους δικαιούχους δε της Α' κατηγορίας, μεταξύ αυτών των τέκνων του κληρονομούμενου, η παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε δρχ)	Φορολογητέα περιουσία (σε δρχ)	Φόρος που αναλογεί (σε δρχ)
5.175.000	-	-	5.175.000	-
9.825.000	5	491.250	15.000.000	491.250
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.241.250
Υπερβάλλον	25			

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2001 απεβίωσε ο του – Α.Φ.Μ.
- Στις-2001, οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι (τέκνα) του θανόντος α) του – Α.Φ.Μ. β) του – Α.Φ.Μ. γ) του – Α.Φ.Μ. και δ) του – Α.Φ.Μ. υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ – / 2001), δηλώνοντας ως κληρονομιαία στοιχεία ακίνητα στην Ν. Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε με βάση τη φορολογική κλίμακα του Ν. 2579/1998 που προβλέπεται για τη α' κατηγορία βαθμού συγγενείας, όπου υπάγονται και τα τέκνα του κληρονομούμενου.
- Στα ανωτέρω δηλωθέντα κληρονομιαία στοιχεία συμπεριλήφθηκε και ένα οικόπεδο, εμβαδού 1.000 τ.μ., εντός οικισμού, που – ως χαρακτηριστικά περιγράφεται στη δήλωση φόρου κληρονομιάς – συνορεύει με δημοτική οδό και ιδιοκτησίες και, με τη σημείωση ότι είναι επίδικο, οι ως άνω κληρονόμοι δεν έχουν τη νομή του, και, ως εκ τούτου, ζητείται αναβολή φορολογίας.
- Κατά την εκκαθάριση του φόρου βάσει δήλωσης, η αξία του ανωτέρω ακινήτου δεν συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς.
- Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2013 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κληρονομιάς, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι από το χρόνο υποβολής της ανωτέρω δήλωσης έως το χρόνο του ελέγχου δεν είχαν προσκομιστεί στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το υπό κρίση ακίνητο ήταν επίδικο. Τοιαύτα δικαιολογητικά δεν προσκομίστηκαν ούτε όταν η ανωτέρω ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στους κληρονόμους το υπ' αρ. πρωτ.-2015 αίτημα παροχής στοιχείων.
- Στο υπ' αρ. πρωτ.-2015 υπόμνημα που κατέθεσε στην ως φορολογική αρχή η προσφεύγουσα, ως απάντηση στο κοινοποιηθέν (στις-2015) υπ' αρ.-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων (μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ακίνητο δεν ανήκει στην οικογένεια και μεταγράφηκε στο

Υποθηκοφυλακείο από τον του, κάτοικο, ως δικό του.

➤ Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον Υποθηκοφυλακείο το υπ' αρ. πρωτ.-2015 αίτημα παροχής στοιχείων, συγκεκριμένα αντιγράφων συμβολαίων μεταγεγραμμένων σε αυτό καθώς και πιστοποιητικών βαρών, τόσο για τους κληρονόμους του του, όσο και τον του

➤ Το Υποθηκοφυλακείο, με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφό του, απέστειλε στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή αντίγραφα μερίδας όλων των προαναφερόμενων προσώπων, αντίγραφα περίληψης όλων των συμβολαίων, καθώς και πιστοποιητικό βαρών για τον του, σημειώνοντας ότι τα λοιπά ενδιαφερόμενα πρόσωπα (κληρονόμοι) δεν έχουν βάρη. Από τα ως άνω έγγραφα δεν προκύπτει να έχει μεταγραφεί στο εν λόγω υποθηκοφυλακείο το επίμαχο ακίνητο από τον του, ούτε να εκκρεμεί η εξέταση ένδικου μέσου.

Σε κάθε περίπτωση, από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει, ούτε αποδεικνύεται μη κτήση της νομής του υπό κρίση οικοπέδου ή απώλεια αυτής τόσο από τον κληρονομούμενο, όσο και από την προσφεύγουσα και τους λοιπούς κληρονόμους, στους οποίους, σύμφωνα με το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα, αυτή μετήλθε αυτοδίκαια, χωρίς να απαιτείται ή να εξετάζεται η κτήση της φυσικής εξουσίας από τους κληρονόμους επί του ως άνω οικοπέδου.

➤ Επιπροσθέτως και όλως επικουρικώς σύμφωνα με το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα υπ' αρ.-2001 συμβόλαιο γονικής παροχής της συμβολαιογράφου του, στον του μεταβιβάστηκε από τον πατέρα του του οικόπεδο, εμβαδού 945,26 τ.μ., εντός ρυμοτομικού σχεδίου, στην Ν., συγκεκριμένα στη συνοικία «.....», στη θέση «.....», που συνορεύει με την οδό, με δημοτική οδό, καθώς και τις ιδιοκτησίες των, και Η ως άνω περιγραφή του μεταβιβαζόμενου ακινήτου δεν ταυτίζεται με την περιγραφή του επίμαχου ακινήτου στην υπό κρίση δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί διαγραφής από τα κληρονομαία στοιχεία οικοπέδου, εμβαδού 1.000 τ.μ. στην, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, περαιτέρω και κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξή της και την έκδοση της σχετικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τηρήθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 διαδικασία και παρεσχέθη στην προσφεύγουσα το συνταγματικά κατοχυρωμένο (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, στις-2015 κοινοποιήθηκε (για την ακρίβεια θυροκολλήθηκε, λόγω άρνησης παραλαβής) στην προσφεύγουσα το υπ' αρ.-2015 σημείωμα διαπιστώσεων μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ανωτέρω φορολογική αρχή το υπ' αρ. πρωτ.-2015 υπόμνημά της, προβάλλοντας τις

αντιρρήσεις και τους ισχυρισμούς της, ένας από τους οποίους, μάλιστα, έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο, μεταβάλλοντας τα αποτελέσματά του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί στέρησης του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασής της πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως οψίμως και προσχηματικώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2001, αρ. φακέλου Θ-...../2001)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	151,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	181,36 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	332,49 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).