



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 19-03-2021

Αριθμός Απόφασης: 871



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , κατοίκου , επί της οδού κατά: α) της υπ' αρ. /13-10-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. /21-09-2020 αίτηση του προσφεύγοντος για απαλλαγή του ΕΝΦΙΑ ετών 2015-2019 ως προς τα ακίνητα που προέρχονται από την κληρονομιά του πατέρα του
5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 18-01-2014 απεβίωσε ο , κάτοικος εν ζωή καταλείποντας κατά τον χρόνο του θανάτου του μόνους πλησιέστερους συγγενείς του και εξ αδιαθέτου κληρονόμους του στην πρώτη τάξη της κληρονομικής διαδοχής τα τέκνα του Κατόπιν η ως άνω , προέβη σε εμπρόθεσμη αποποίηση της επαχθείας σ' αυτήν κληρονομιάς (δυνάμει της με αρ. ... /16-5-2014 έκθεσης αποποίησης ενώπιον του Ειρηνοδικείου) και στη συνέχεια προέβη και η μητέρα της (της οποίας ο γάμος με τον κληρονομούμενο είχε λυθεί) με την αριθμ. /15-9-2014 έκθεση αποποίησης κληρονομιάς ενώπιον του Ειρηνοδικείου στην αποποίηση της επαχθείας σ' αυτήν μετά την ως άνω με αριθμ. ... /2014 έκθεση αποποίησης της κόρης της. Αποτέλεσμα των ανωτέρω αποποιήσεων, ήταν να απομείνει ο προσφεύγων μοναδικός κληρονόμος εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος πατρός του.

Ο προσφεύγων μέσω του συστήματος taxisnet υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝΦΙΑ για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, αφαιρώντας τα ακίνητα που κληρονόμησε από την ακίνητη περιουσία του αποβιώσαντος κατά την 18/1/2014 πατέρα του Σύμφωνα με την δημοσιευμένη στο Ειρηνοδικείο από 05-12-2018 ιδιόγραφη διαθήκη του πατέρα του, μοναδικός κληρονόμος κηρύσσονταν η σύζυγός και μητέρα του προσφεύγοντα , η οποία αποποιήθηκε εμπρόθεσμα την κληρονομιά αυτή με δήλωσή της στο Ειρηνοδικείο (έκθεση Ειρηνοδικείου τόμος .. αριθμ. ... /12-03-2019). Στη συνέχεια την κληρονομιά αυτή αποποιήθηκε και ο προσφεύγων με δήλωση αποποίησης στο Ειρηνοδικείο (έκθεση Ειρηνοδικείου τόμος ... αριθμ. /21-6-2019). Κατόπιν της αποποίησης αυτής, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 για τα έτη 2015-2019, οι οποίες με εξαίρεση το 2015 εκκρεμούν για έλεγχο.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./13-10-2020 αίτηση ζητώντας να γίνουν δεκτές οι τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ετών 2016-2019, η οποία απορρίφθηκε με την/13-10-2020 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την αιτιολογία ότι είχε αποδεχθεί ήδη σιωπηρώς την κληρονομιά του αποβιώσαντος πατέρα του, γεγονός που αποδεικνύεται και με την εκμίσθωση της κληρονομιάς περιουσίας του πατέρα του από τον ίδιο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση της αρνητικής απάντησης και την εκκαθάριση των τροποποιητικών του δηλώσεων για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 πρέπει να γίνουν αποδεκτές, διότι έχει αποποιηθεί την κληρονομιά του πατέρα του και συνεπώς δεν έχει κανένα κληρονομικό δικαίωμα, ούτε έχει αποκτήσει ακίνητη περιουσία από τον πατέρα του ώστε να φορολογηθεί γι' αυτήν.
2. Ουδέποτε διαχειρίστηκε ως κληρονόμος του πατέρα του την περιουσία του και δεν εκμίσθωσε κανένα από τα ακίνητά του. Όσα ακίνητα του πατέρα του ήταν εκμισθωμένα, είχαν εκμισθωθεί παλιότερα από τον ίδιο, ενώ από λάθος του λογιστή του, συμπεριλήφθηκαν τα εν λόγω μισθώματα στο έντυπο Ε2 της δήλωσής του. Για τα έτη 2015 έως 2019 έχει προβεί σε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οι οποίες έγιναν δεκτές και με τις οποίες διέγραψε τα μισθώματα από τα επίμαχα ακίνητα, ενώ επίσης κατέθεσε δημοσίως υπέρ των πραγματικών κληρονόμων του πατέρα του τα μισθώματα των ακινήτων αυτών που εκ παραδρομής κατατίθονταν από τους μισθωτές σ' αυτόν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.4223/2013 «1.Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας ,...

3.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια

οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 2§1 του ν. 4223/2013: 1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

β) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 6 του ν. 4223/2013 προβλέπεται ότι: 1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170).

2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν. 3427/2005 (Α' 312):

αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014.

Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α.

3.α. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν.

β. Ειδικά για το 2014, ο φορολογούμενος μπορεί να τροποποιήσει τα στοιχεία των ακινήτων του, που περιλαμβάνονται στη δήλωση του άρθρου 23 του ν. [3427/2005](#), εμπρόθεσμα μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014. Εφόσον, από την εκκαθάριση της δήλωσης προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης. Εάν, μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, υποβληθούν νέες τροποποιητικές δηλώσεις, μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, εφόσον από τη δήλωση προκύπτει μείωση φόρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το οριζόμενο στο εδάφιο 2 της παρούσας περίπτωσης ποσό μείωσης φόρου, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης.

Ακίνητα που έχουν ουσιώδεις ελλείψεις στην περιγραφή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεωρούνται ως μη δηλωθέντα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1813 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) : «Ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου. Ο πλησιέστερος απ' αυτούς αποκλείει τον απώτερο της ίδιας ρίζας.

Στη θέση κατιόντος που δεν ζει κατά την επαγωγή υπεισέρχονται οι κατιόντες που μέσω αυτού συνδέονται με συγγένεια με τον κληρονομούμενο (διαδοχή κατά ρίζες).

Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1847 του Α.Κ. : 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, σύμφωνα με το αρ. 1848 του Α.Κ. : «Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Για αποποίηση που γίνεται με αντιπρόσωπο απαιτείται ειδική πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Το δημόσιο δεν μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία που του έχει επαχθεί εξ αδιαθέτου.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1849 του Α.Κ. : Η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά ή σιωπηρά δηλώσει ότι αποδέχεται την κληρονομία. Από τη σύνταξη απογραφής της κληρονομιάς και μόνο δεν συνάγεται τέτοια δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1902 του Α.Κ.: «Όσο ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληρονομία, μπορεί να δηλώσει ότι την αποδέχεται με το ευεργέτημα της απογραφής. Η δήλωση γίνεται στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Η δήλωση αποδοχής θεωρείται ότι έγινε με το ευεργέτημα της απογραφής, αν ο κληρονόμος είναι πρόσωπο για το οποίο η αποδοχή της κληρονομιάς γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1710§2 ΑΚ : **Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά.**

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1852 του ΑΚ : Εκείνος που αποποιήθηκε την κληρονομία που του έχει επαχθεί από διαθήκη μπορεί να την αποδεχτεί, αν ύστερα του επαχθεί εξ αδιαθέτου.

Επειδή, επί διαδοχής από διαθήκη, μετά την αποποίηση του μοναδικού εγκατάστατου κληρονόμου εξετάζεται περίπτωση υποκατάστασης (ΑΚ 1809,1791,1932) και αν δεν υπάρχει, επειδή ματαιώνεται η από διαθήκη διαδοχή (ΑΚ 1710§2), χωρεί εξ αδιαθέτου διαδοχή (βλ. Νίκη Ψούνη, «Κληρονομικό Δίκαιο», 2004, Α' τόμος σελ. 173,)

Επειδή, η δήλωση Ε9 έτους 2015 εκκαθαρίστηκε μόνο εκ του λόγου ότι δεν κλήθηκε για έλεγχο καθώς η διαφορά του φόρου μεταξύ τροποποιητικής και αρχικής ήταν μικρότερη από 300,00€ και συνεπώς η διοίκηση στην πραγματικότητα δεν ενέκρινε την τροποποίηση αυτή.

Επειδή ο προσφεύγων δεν αποποιήθηκε την κληρονομιά του πατέρα του όταν κλήθηκε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, αλλά αντιθέτως προέβη σε πράξεις αναγνώρισης της κληρονομικής μερίδας, δηλώνοντας την ιδιότητα του κληρονόμου στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. και εισπράττοντας αδιαλείπτως από τον θάνατο του πατέρα του ενοίκια από ακίνητα που ανήκαν σ' εκείνον.

Επειδή, μετά την αποποίηση της μητέρας του που ήταν η μοναδική εκ διαθήκης κληρονόμος ακυρώθηκε ολικά η εκ διαθήκης διαδοχή και ισχύει εκ νέου η εξ αδιαθέτου διαδοχή την οποία ο προσφεύγων είχε αποδεχτεί με το ευεργέτημα της απογραφής την 16-05-2014 με την αρ .../2014 δήλωσή του στο Ειρηνοδικείο

Επειδή, τέλος υποκείμενος στον ΕΝΦΙΑ είναι ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους, συνάγεται ότι για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018, υπόχρεος για την πληρωμή του φόρου είναι ο προσφεύγων ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος. Αντιθέτως για τον ΕΝΦΙΑ έτους 2019, θα ευθύνονταν η μητέρα του στην περίπτωση που θα είχε αποδεχτεί την εκ διαθήκης κληρονομιά. Ωστόσο, η αποποίησή της ματαίωσε την από διαθήκη διαδοχή και η ευθύνη επανήλθε στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, ήτοι στον προσφεύγοντα που είναι και ο μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.