



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-01-2022

Αριθμός Απόφασης: 33

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου επί της οδού κατά της αριθμ. ..15-7-2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΙ2021 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας

7. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

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

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

Με την με αρ. .../5-7-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. δεν επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου, ωστόσο υπήρξε διαφορά στη δηλωθείσα αξία κληρονομικής μερίδας ύψους 52.958,94€

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η διαβίβαση του υπ' αριθμ. Θ-.../2016 Φακέλου φόρου Κληρονομιάς έπειτα από εντολή της Προϊσταμένης της ...Δ.Ο.Υ. προς το τμήμα Ελέγχου της ...' Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος της δηλωθείσας αξίας των κληρονομιών στοιχείων των δηλώσεων (αρχικής .../2018 και της ανακλητικής .../2021) του ανωτέρω φακέλου φόρου κληρονομιάς, με χρόνο φορολογίας την 28.08.2016. Έπειτα από τα ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ./22.04.2021 εντολή ελέγχου δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, η οποία αφορά τον υπ' αριθμ. Θ-.../2016 φάκελο φόρου κληρονομιάς, από την Προϊσταμένη της ...' Δ.Ο.Υ.

Αρχικώς, στις 24-07-2018 υποβλήθηκε στην ...' Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ./2018 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς για την κληρονομούμενη, με ΑΦΜ από την εκ διαθήκης κληρονόμο και τέκνο αυτής, με ΑΦΜ δυνάμει της υπ' αριθμ./02-01-2010 δημόσιας διαθήκης της ως άνω αποβιωσάσης που συντάχθηκε ενώπιον της συμβολαιογράφου και δημοσιεύθηκε νόμιμα στο Πρωτοδικείο με αριθμό πρακτικού/15-12-2016.

Το μοναδικό δηλωθέν στοιχείο της δήλωσης αυτής αφορούσε στην πλήρη κυριότητα ποσοστού συνιδιοκτησίας 100% της αποβιωσάσης, ενός αυτοτελούς και διηρημένου διαμερίσματος του πρώτου ορόφου, εμβαδού μικτού 53,92 τμ και εμβαδού καθαρού 38,19 τμ επί της οδού

..... και με πρόσοψη σε αυτήν, το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή που χτίστηκε σε οικόπεδο εμβαδού 244,55 τμ με αρ. οικοπέδου 11 του 41ου οικοδομικού τετραγώνου που βρίσκεται στην Δημοτική Κοινότητα, του Δήμου Το ποσοστό συνιδιοκτησίας του ανωτέρω ακινήτου στο όλο οικόπεδο είναι 40/1000 εξ αδιαιρέτου και η σχετική οικοδομική άδεια είναι η υπ' αριθμ./2004 του Πολεοδομικού Γραφείου

Η δηλωθείσα συνολική αντικειμενική αξία του ανωτέρω ακινήτου ήταν 52.702,20€ όπως προκύπτει από το συνυποβληθέν φύλλο υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτου κατοικίας ή διαμερίσματος, αξία για την οποία δεν προκύπτουν διαφορές ελέγχου και ακολούθως υπολογίσθηκε από την Δ.Ο.Υ. η καθαρή κληρονομική μερίδα της κληρονόμου σε 52.958,94€.

Η ανωτέρω δήλωση κρίθηκε ως αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας σύμφωνα με τα οριζόμενα του αρ. 25§14 του ν. 3842/2010 και βεβαιώθηκε το πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης ποσού 102,40€ του αρ. 54 του ν. 4174/2013 στην υπόχρεη κληρονόμο

Στις 05-06-2020 με την αρ. πρωτ. αίτησή της, η προσφεύγουσα αιτήθηκε τη χορήγηση αντιγράφων της ανωτέρω δήλωσης υπ' αριθμ./2018 εις διπλούν για αποδοχή κληρονομιάς και πώληση ακινήτου, τα οποία και της χορηγήθηκαν.

Ακολούθως στις 01/09/2020, η προσφεύγουσα αιτήθηκε τη χορήγηση φωτοαντιγράφου της υπ' αριθμ./2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αιτία χορήγησης την ακύρωση συμβολαίου, το οποίο και παρέλαβε.

Στις 07-04-2021 υποβλήθηκε η με αρ. πρωτ./07-04-2021 εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς με αρ./2021 (Αρ. φακ/2016) για την κληρονομούμενη από την κληρονόμο και τέκνο αυτής, Με τη δήλωση αυτή ανακαλείται η υπ' αριθμ./2018 αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, διότι κατά τον χρόνο υποβολής της, η προσφεύγουσα είχε αποποιηθεί και την εξ αδιαθέτου κληρονομιά της αποβιωσάσης μητέρας της, όπως αυτό προκύπτει από την συνυποβαλλόμενη με αριθμό/21-12-2016 έκθεση δήλωσης απολύτου αποποιήσεως της κληρονομιάς του γραμματέα του Ειρηνοδικείου, καθώς και την εκ διαθήκης κληρονομιά της αποβιωσάσης μητέρας της, όπως αυτό προκύπτει από την συνυποβαλλόμενη με αρ./13-04-2017 έκθεση δήλωσης απολύτου αποποιήσεως κληρονομιάς του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου Έπειτα από την παραλαβή της ανωτέρω δήλωσης (που αφορά τον με αρ. Φακ/2016 φόρο κληρονομιάς) με εντολή της Προϊσταμένης της .. Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος της ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμό/2021.

Μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. της ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αρ./07-04-2021 και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28§1 του ν.

4174/2013, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./18-05-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και η ταυτάριμη προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν με το με αρ./18-05-2021 έγγραφο.

Σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο

Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

Κληρονομική μερίδα	Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει δήλωσης (€)	Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου (€)
Οικία μικτού εμβ. 53,92 τ.μ. και καθαρού 38,19 τ.μ. του α' ορόφου	0,00	52.702,20
Έξοδα κηδείας		-1.500,00
Αξία οικοσκευής		1.756,74
Σύνολο αξίας	0,00	52.958,94

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Ν.3815/2010

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ :

Ο φόρος της κληρονομιάς υπολογίστηκε για την προσφεύγουσα σύμφωνα με την ισχύουσα κατά την ημερομηνία θανάτου κλίμακα του ν. 3815/2010 Γ' και εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	52.958,94€
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν. 3815/10 κατηγορία Γ'	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	0,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	0,00
ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νόμιμης βάσης, διότι η αποποίηση της κληρονομιάς προηγήθηκε από τη λεγόμενη σιωπηρή αποδοχή με πράξεις διαχείρισης της κληρονομιάς, όπως επικαλείται η φορολογική αρχή.

2. Η πληττόμενη είναι παράνομη, διότι στηρίχθηκε στην άτυπη κατάθεση της συμβολαιογράφου που χειρίσθηκε την υποβολή των δηλώσεων.
3. Ύπαρξη έννομου συμφέροντος για προσβολή της συγκεκριμένης πράξης, διότι ανεξαρτήτως του όποιου οικονομικού βάρους, της αποδίδει μια ιδιότητα που δεν έχει, ήτοι της κληρονόμου της μητέρας της.

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 σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. 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, 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 τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

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

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

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. 1850 του ΑΚ : Η αποποίηση είναι άκυρη, αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομία θεωρείται ότι έχει γίνει αποδέκτη.

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 αρχική δήλωση μαζί με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά υποβλήθηκαν βάσει της από 17/07/2018 εξουσιοδότησης της συμβολαιογράφου από την εξουσιοδοτούσα προσφεύγουσα, όπως αυτή υποβάλλει, υπογράψει, καταθέσει και παραλάβει από την Δ.Ο.Υ. τη σχετική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή η προσφεύγουσα αιτήθηκε τη χορήγηση αντιγράφων της ανωτέρω δήλωσης υπ' αριθμ./2018 για αποδοχή κληρονομιάς και πώληση ακινήτου στις 05/06/2020.

Επειδή η προσφεύγουσα αποποιήθηκε της κληρονομιάς της μητέρας της τόσο εξ αδιαθέτου, όσο και εκ διαθήκης, όπως αυτό προκύπτει από την συνυποβαλλόμενη με αριθμό/21-12-2016

έκθεση δήλωσης απολύτου αποποιήσεως κληρονομιάς του Γραμματέα Ειρηνοδικείου και την με αρ. /13-04-2017 έκθεση δήλωσης απολύτου αποποιήσεως κληρονομιάς του Γραμματέα Ειρηνοδικείου αντίστοιχα.

Επειδή, κατά τη διάταξη του αρ. 1857§1,2 ΑΚ, η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομιάς είναι αμετάκλητη, ενώ η αποδοχή ή η αποποίηση που οφείλεται σε πλάνη ή απάτη ή απειλή κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τις αδικοπραξίες. Δεν αποκλείεται όμως, παρά το ότι η διάταξη του αρ. 1857§1 ΑΚ καθιερώνει το αμετάκλητο της αποδοχής ή της αποποίησης ως μονομερούς δικαιοπραξίας, με προφανή σκοπό τη δημιουργία βεβαιότητας ως προς το πρόσωπο του κληρονόμου, η αποδοχή και η αποποίηση να είναι συνέπεια πλάνης που δεν αναφέρεται στο λόγο της επαγωγής ή που είναι αποτέλεσμα απάτης ή απειλής. Στις περιπτώσεις αυτές, η διάταξη του αρ. 1857§2 προβλέπει τη δυνατότητα ακύρωσης της αποδοχής ή αποποίησης σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για τις ακυρώσιμες δικαιοπραξίες (αρ. 140επ. 147επ. 150επ.), που εφαρμόζονται ενόσω δεν τροποποιούνται από τις ιδιαίτερες ρυθμίσεις των διατάξεων του άρθρου 1857§2 – 4 ΑΚ (βλ. Α. Γεωργιάδη, Κληρονομικό Δίκαιο, 2^η έκδοση, 2013, εκδόσεις Σάκκουλα, παρ. 38 αρ. 30 Α. Γεωργιάδη, Το κληρονομικό δίκαιο στην πράξη, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ 251, Ν. Παπαντωνίου, Κληρονομικό Δίκαιο, 5^η έκδοση, εκδόσεις Αφοί Π. Σάκκουλα, σελ 94).

Ως ακυρώσιμη χαρακτηρίζεται μια δικαιοπραξία που κατά τον χρόνο κατάρτισής της και εντεύθεν παράγει κανονικά τις έννομες συνέπειες μιας έγκυρης δικαιοπραξίας όμως δύναται, εκ των υστέρων, επειδή έχει εμφιλοχωρήσει κάποιο ελάττωμα στη βούληση του δικαιοπρακτούντος, από τα περιοριστικά αναφερόμενα στο νόμο, ήτοι πλάνη, απάτη ή απειλή (ΑΚ 140, 147,150), να ανατραπεί ή να ακυρωθεί. Αυτό σημαίνει ότι μέχρι να ακυρωθεί, είναι μια νομική πράξη που παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματα μιας έγκυρης δικαιοπραξίας (άρθρο 184 ΑΚ). Η ακύρωση της δικαιοπραξίας επέρχεται, εφόσον το αιτηθεί με την κατάθεση σχετικής αγωγής ο πλανηθείς, απατηθείς ή απειληθείς, με την έκδοση διαπλαστικής απόφασης του αρμόδιου πολιτικού Δικαστηρίου (αρ 154 ΑΚ), που στην περίπτωση της ακύρωσης αποδοχής κληρονομιάς είναι το Πολυμελές Πρωτοδικείο της τελευταίας κατοικίας του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το εδ 1 της ΑΚ 1856 αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομιά, η επαγωγή προς εκείνον που αποποιήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε. Με το πλάσμα αυτό προσδίδεται στην αποποίηση αναδρομική ενέργεια με συνέπεια τα αποτελέσματα της επαγωγής και της συνακόλουθης προσωρινής κτήσης της κληρονομιάς από τον κληρονόμο να ανατρέπονται *ex tunc*. Κατά το εδ 2 της ΑΚ 1856 θεωρείται ότι ο αποποιηθείς δε ζούσε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, έτσι ώστε η «κληρονομιά επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου».

Επειδή, αναφορικά με την τύχη των εκποιητικών δικαιοπραγιών του προσωρινού κληρονόμου, που αφορούν κληρονομιαία αντικείμενα, αυτές παραμένουν ισχυρές και μετά την αποποίηση του

προσωρινού κληρονόμου τόσο απέναντι στον οριστικό κληρονόμο, όσο και έναντι του τρίτου με τον οποίον επιχειρήθηκαν, με την προϋπόθεση ότι η αναβολή τους δεν ήταν δυνατή χωρίς ζημία της κληρονομιάς (ΑΚ 1859§2 περίπτ α), (βλ. Νίκη Ψούνη, «Κληρονομικό Δίκαιο», 2004, Α' τόμος σελ. 172).

Επειδή οι υπ' αριθμ./21-12-2016 και/13-04-2017 δηλώσεις αποποίησης είναι εμπρόθεσμες αμετάκλητες και νόμιμες βάσει των ανωτέρω, μέχρις ότου ακυρωθούν κατόπιν ασκήσεως αγωγής από τη για λόγους πλάνης, απάτης, απειλής - κάτι το οποίο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου- με αποτέλεσμα οι ενέργειες αποδοχής κληρονομιάς και συγκεκριμένα η κατάθεση της αριθμ./2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς ουδεμία επίδραση να ασκεί στο κύρος των αποποιήσεων. Επισημαίνουμε ότι ο νομοθέτης δεν προσδιόρισε ρητά το κύρος της αποδοχής της κληρονομιάς, η οποία έπεται προηγούμενης αποποίησης και προηγούνται των ενεργειών αποδοχής της κληρονομιάς όπως είναι η υποβολή της δήλωσης/2018 που κατατέθηκε από την πληρεξούσια δικηγόρο καθιστούν αυτή άκυρη, όπως επίσης άκυρη ήταν και η μεταβίβαση του κληρονομαίου ακινήτου από την προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια η αρ./2021 ανακλητική δήλωση της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτή, διότι η προσφεύγουσα δεν υπήρξε ποτέ κληρονόμος της μητέρας της εξαιτίας της έγκαιρης αποποίησής της και όλες οι κατοπινές της ενέργειες που υποδήλωναν την αποδοχή της κληρονομιάς ήταν εξ αρχής άκυρες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της αρ./5-7-2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τον προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. .../5-7-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00€	0,00€

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 ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.