



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **17-10-2022**

Αριθμός απόφασης: **2000**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες: **Κ.Μαβινίδου**

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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), 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 1064/2017 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 17-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμ. Πρωτ. /19-04-2022

αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 25/05/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 11/03/2013 απεβίωσε στη η χήρα, το γένος , κάτοικος εν ζωή Η αποβιώσασα, όπως προκύπτει από το με αρ. /09-03-2021 πιστοποιητικό του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου συνέταξε την υπ'αρ. /17-03-2010 διαθήκη η οποία δημοσιεύθηκε με το με αρ. /.....2013 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Με την ανωτέρω διαθήκη η διαθέτης εγκατέστησε κληρονόμους της τους του και του, παιδιά της ανιψιάς της

Στις 27-02-2014 υποβλήθηκε στη ΔΟΥ από τον προσφεύγοντα η με αρ. /2014 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε την περιουσία που κληρονόμησε δυνάμει της ανωτέρω διαθήκης.

Η κληρονομική μερίδα περιλάμβανε μεταξύ άλλων τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία: «....γ)τα παρακάτω ακίνητα που βρίσκονται στην Τοπική Κοινότητατης Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότηταςτης Περιφέρειας 1)ένα οικόπεδο χωρίς κτίσματα, εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών εκατόν δέκα (110 τ.μ.) κατά τον τίτλο κτήσεώς του και κατά το προσκομιζόμενο τοπογραφικό διάγραμμα εκτάσεως εκατόν έντεκα και ενενήντα εννέα εκατοστά (111,99 τ.μ.) το οποίο κατά την υπεύθυνη δήλωση του τοπογράφου μηχανικού: α)είναι άρτιο κατά παρέκκλιση (ως προϋφιστάμενο του 1985) και οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις που ισχύουν σήμερα, β)βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμού(Απόφαση Νομάρχη 798/15-12-1989 ΦΕΚ 38/Δ/1990), γ)δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Ν.1337/83 και δεν οφείλει εισφορά σε γη και χρήμα, δ)στην περιοχή έχει ξεκινήσει η κτηματογράφηση και υπάρχει υποχρέωση σε δήλωση ιδιοκτησίας αρθ.12 του Ν.1337/83 και ε)στην περιοχή δεν έχουν ξεκινήσει οι εργασίες σύνταξης Εθνικού Κτηματολογίου και 2)κατά τον τίτλο κτήσης αγροτεμάχιο εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών οκτακόσια (800 τ.μ.) που βρίσκεται στη θέση «.....» και κατά το προσκομιζόμενο τοπογραφικό διάγραμμα του άνω μηχανικού οικόπεδο χωρίς

κτίσματα εκτάσεως οκτακόσια (800 τ.μ.) το οποίο κατά την υπεύθυνη δήλωσή του: α)είναι άρτιο κατά παρέκκλιση (ως προϋφιστάμενο του 1985) και οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις που ισχύουν σήμερα, β)βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμούαπόφαση Νομάρχη 798/15-12-1989 ΦΕΚ 38/Δ/1990), γ)δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Ν.1337/83 και δεν οφείλει εισφορά σε γη και χρήμα, δ)στην περιοχή έχει ξεκινήσει η κτηματογράφηση και υπάρχει υποχρέωση σε δήλωση ιδιοκτησίας αρθ.12 του Ν.1337/83 και ε)στην περιοχή δεν έχουν ξεκινήσει οι εργασίες σύνταξης Εθνικού Κτηματολογίου.

Η δηλωθείσα αξία των προαναφερθέντων κληρονομιαίων στοιχείων ανερχόταν σε 5.000,00 € για το πρώτο ακίνητο και σε 20.000,00 € για το δεύτερο ακίνητο.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της υπ' αριθ./29-04-2021 ανακλητικής-τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς η οποία έλαβε αριθ.πρωτ...../2021, προκειμένου να αφαιρεθούν τα ανωτέρω δύο ακίνητα από την κληρονομιαία περιουσία, διότι κατά τους ισχυρισμούς του, αυτά είχαν περιήλθαν σε άλλους ιδιοκτήτες, συγκεκριμένα στους, και, κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου στον καθένα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίσθηκαν ως συνημμένα της δήλωσης η με ΓΑΚ/07-09-2020 αναγνωριστική αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείουκαι το υπ' αριθμ./11-12-2020 πρακτικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς άρθρου 214^Α ΚΠολΔ με το οποίο ο προσφεύγων αναγνώρισε τους ανωτέρω ως συγκυρίους κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, ενός οικοπέδου εκτάσεως 85,00 τ.μ.που βρίσκεται στην Κοινότητα του Δήμου του Νομούμε την σε αυτό κτισμένη πριν από το έτος 1940 και ήδη ερειπωμένη ισόγεια αποθήκη εμβαδού 50,00 τ.μ. και ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 1.800,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιοχής της Κοινότητας του Δήμου του Νομού, λύνοντας εξωδικαστικά με τον άνω τρόπο τη συγκεκριμένη δικαστική διαμάχη.

Με την με αριθ. πρωτ./19-04-2022 έγγραφη απάντηση της Δ.Ο.Υ.απορρίφθηκε η εν λόγω μερικώς ανακλητική δήλωση, επειδή δεν υπάρχει ακριβής ταύτιση των ακινήτων, όπως αυτά περιγράφονται στην με αριθμ...../2014 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς σε σχέση με αυτά που περιγράφονται τόσο στο ιστορικό της προσκομιζόμενης αναγνωριστικής αγωγής όσο και στο υπ' αριθμ...../11-12-2020 πρακτικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς άρθρου 214^Α ΚΠολΔ, καθώς και το με αριθμ...../1958 διανεμητήριο συμβόλαιο ακινήτων του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι από τα προσκομιζόμενα τοπογραφικά συνάγεται ευθέως ότι πρόκειται για τα ίδια ακίνητα.

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».

Εξάλλου, κατά το άρθρο 7 αυτού «Κατ' εξαίρεσιν, η φορολογική υποχρέωσις γεννάται : α) . . . β).... 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». Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατ' αρχήν, κατά το χρόνο τού θανάτου τού κληρονομούμενου, στην περίπτωση, όμως, που τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο τού θανάτου τού κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας (ΣτΕ 690/2009, 3006/2007, 1921/2002, 2807/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.[4174/2013](#):

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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν. 2961/2001, εφαρμοστέο, τόσο κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, όσο και κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, ορίζονται τα εξής: "1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς. 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου. 3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα".

Επειδή, η δήλωση φόρου κληρονομιάς δεσμεύει κατ' αρχήν τον φορολογούμενο, ο οποίος, όμως, επιτρέπεται να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει, για τους περιοριστικά αναφερόμενους στο άρθρο 72 του ν. 2961/2001 λόγους και συγκεκριμένα, στην περίπτωση που έλαβε χώρα ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, η οποία πρέπει να αποδεικνύεται προσηκόντως ή εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του νόμου αυτού. Ουσιώδης, δε, είναι η πλάνη όταν αναφέρεται σε σημείο τέτοιας σπουδαιότητας που ο πλανηθείς (στην περίπτωση της δήλωσης δωρεάς, ο δωρεοδόχος που υπέβαλε τη δήλωση), αν γνώριζε την αληθινή κατάσταση και τα πραγματικά περιστατικά, δε θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία (δηλ. την υποβολή της φορολογικής δήλωσης). Την πλάνη του, δε, αυτή, όταν είναι πραγματική οφείλει ο φορολογούμενος που την επικαλείται να την αποδεικνύει προσηκόντως (πρβλ. ΣτΕ 961/2007).

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 1710 παρ.1 του ΑΚ, που ορίζει ότι " κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι)", προκύπτει ότι αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής, η οποία επέρχεται είτε με διαθήκη, είτε από το νόμο, είναι όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις και όλες οι περιουσιακές σχέσεις του προσώπου, (εκτός από εκείνες που ρητά εξαιρούνται από το νόμο), μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η κυριότητα και νομή.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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, από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι τα επίδικα ακίνητα περιήλθαν στην κληρονομούμενη δυνάμει της με αριθμό/21-07-1999 πράξης αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης με την οποία αποδέχθηκε την επαχθείσα σε αυτή εκ διαθήκης κληρονομιά του κατά την 31-08-1998 αποβιώσαντος συζύγου της τουκαι της Η έκταση των ακινήτων όπως αυτά περιγράφονται στην προαναφερθείσα πράξη αποδοχής κληρονομιάς ορίζεται σε 800 τ.μ. για το αγροτεμάχιο στη θέση «.....» και σε 110 τ.μ. για το οικόπεδο, περιήλθαν δε στον κληρονομούμενο δυνάμει του υπ'αριθμόν/1-11-1958 διανεμητηρίου συμβολαίου του άλλοτε συμβολαιογράφου

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την υποβολή της με αριθμό/27-02-2014 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς περιέγραψε τα επίμαχα κληρονομαία ακίνητα όπως αυτά αναφέρονται στον τίτλο κτήσης της δικαιοπαρόχου του προσκομίζοντας τα σχετικά από 20/02/2014 τοπογραφικά διαγράμματα του ιδιώτη τοπογράφου μηχανικού

Επειδή, με το με αριθμ./11-12-2020 πρακτικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς άρθρου 214^Α ΚΠολΔ το οποίο επικυρώθηκε αυθημερόν από την Πρόεδρο Πρωτοδικών, ο προσφεύγων αναγνώρισε τους, και, ως συγκυρίους κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, ενός οικοπέδου εκτάσεως 85,00 τ.μ.που βρίσκεται στην Κοινότητα του Δήμουτου Νομούμε την σε αυτό κτισμένη πριν από το έτος 1940 και ήδη ερειπωμένη ισόγεια αποθήκη εμβαδού 50,00 τ.μ. καθώς και ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 1.800,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιοχής της Κοινότητας του Δήμουτου Νομού ήδη σήμερα οικόπεδο με εμβαδόν 1.330,00 τ.μ..

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω δεν υπάρχει ταύτιση των ακινήτων όπως αυτά περιγράφονται στους τίτλους κτήσης, ήτοι στην/21-07-1999 πράξη αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου, το υπ'αριθμόν/1-11-1958 διανεμητήριο συμβόλαιο του άλλοτε συμβολαιογράφου και το με αριθμ./11-12-2020 πρακτικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς άρθρου 214^Α ΚΠολΔ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 17/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.