



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2245

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκουκατά της υπ' αριθ..... απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού η οποία αφορούσε την ανάκληση των υπ' αρ. αρχικής δήλωσης και της υπ' αριθ.

..... συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η κληρονομούμενη, η οποία απεβίωσε στις 17/05/1995, κατοίκου εν ζωή κληροδότησε στο τέκνο της ως εξ αδιαθέτου μοναδική κληρονόμο μεταξύ άλλων και ένα βοσκότοπο- Λιβάδι στη θέση της κτηματικής περιφέρειας συνολικής έκτασης 813.338,26τ.μ.

Η κληρονόμος υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Α' Κεφαλαίου Αθηνών την υπ'αρ..... δήλωση φόρου κληρονομιάς ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας μητρός της βάσει της οποίας προσδιορίστηκε φόρος των εις την δήλωση αυτή αναφερομένων κληρονομικών ακινήτων στο ποσό των 70.568.728 δραχμών ή άλλως 207.098,247€ επιπλέον πρόσθετου φόρου ποσού 77.566,37€, ο δε φόρος βεβαιώθηκε βάσει της υπ'αρ. πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε νομίμως και εμπροθέσμως ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από προσφυγή.

Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθμόν οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 12^ο Τριμελές), η οποία δέχθηκε αυτήν εν μέρει και τροποποίησε την ως άνω πράξη, προσδιορίζοντας την αξία της κληρονομικής περιουσίας, που περιήλθε στην προσφεύγουσα με την ιδιότητα της εξ αδιαθέτου κληρονόμου, της ως άνω μητρός της, στο ποσό των εκατόν τριάντα χιλιάδων ενενήντα ένα ευρώ (130.091,00€) διατήρησε δε η απόφαση αυτή τον πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας της δήλωσης σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) επί του ποσού του κυρίου φόρου.

Κατά της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών στις Με την έφεση αυτή ζητούσε να **ανακληθεί η υπ' αριθμόν** πρωτόδικη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, να προσδιοριστεί οριστικά η αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων της ως άνω κληρονομιάς στο ποσό των δύο εκατομμυρίων τριακοσίων πενήντα οκτώ χιλιάδων δραχμών (2.358.000δρχ) ή στο ισότιμο του σε ευρώ , ήτοι στο ποσό των έξι χιλιάδων εννιακοσίων είκοσι ευρώ και δύο λεπτών (6.920,02€), δηλαδή στην **δηλωθείσα εκ μέρους της αξία των περιουσιακών στοιχείων της ως άνω**

κληρονομιάς , των υπό τα στοιχεία σχετικών με την κληρονομιά αυτή δηλώσεων (αρχικής και συμπληρωματικής αντίστοιχα), θεωρουμένων ως ειλικρινών.

Η ως άνω έφεση απορρίφθηκε σύμφωνα με τις υπ' αριθμό αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμόν απόφαση του Συντονιστή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδος και Ιονίου, η οποία δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 8-2-2018 (ΦΕΚ 336/Δ'/08-02-2018) κυρώθηκε μερικά ο δασικός χάρτης του άλλοτε νομού Αρκαδίας και ήδη της Περιφερειακής Ενότητας Αρκαδίας της Περιφέρειας της Πελοποννήσου.

Στις περιοχές της παραπάνω περιφερειακής ενότητας Αρκαδίας, για τις οποίες κυρώθηκε ο δασικός χάρτης εντάσσονται και εκείνες της κτηματικής περιφέρειας της τοπικής κοινότητας εντός της οποίας βρίσκονται τα επίδικα κληρονομικά ακίνητα στις ειδικότερες θέσεις

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου πιστοποιητικό του τμήματος Δασικών Χαρτογραφήσεων της Διεύθυνσης Δασών Αρκαδίας, τα ως άνω κληρονομικά ακίνητα είναι συνεχόμενα ακίνητα και εν τοις πράγμασι είχαν συνενωθεί σε ένα ενιαίο ακίνητο ολικού εμβαδού 813.338,26 τ.μ.,

Από τα ανωτέρω προκύπτει όπως η ίδια αναφέρει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ότι: Επιφάνεια 752.023,66τ.μ. αποτελεί Δημόσιο Δάσος, επιφάνεια 172,52τ.μ. αποτελεί Παλαιό Δάσος, επιφάνεια 136,41τ.μ. αποτελεί Παλαιό Δάσος. Συνεπώς απομένουν 61.005,67τ.μ. από τα οποία **48.741,50 αποτελούν βοσκοτόπια** ενώ το υπόλοιπο τμήμα συνολικής επιφάνειας **12.364,17τ.μ. είναι ιδιωτικά τεμάχια δάσους**.

Συνεπεία αυτών υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού τις υπ' αριθμό τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς , περιορίζοντας με αυτές το όποιο κληρονομικό του δικαίωμα επί των ως άνω ακινήτων στη θέση στην εναπομένουσα ιδιωτική έκταση των εξήντα μία χιλιάδων πέντε τετραγωνικών μέτρων και 0,67 εκατοστών του τετραγωνικού μέτρου (**61.005,67τ.μ.**). κατά τις αναφερόμενες ως άνω διακρίσεις, ήτοι σε έκταση **48.641,50 τ.μ.** , αποτελούμενη από δέκα (10) επί μέρους τεμάχια , που είναι **βοσκοτόπια ή δάσος** και σε έκταση **12.364,17 τ.μ.** , αποτελούμενη από εννέα (9) επί μέρους τεμάχια, που είναι **ιδιωτικά τεμάχια δάσους**. Επομένως η πραγματική συνολική ιδιωτική - κληρονομική έκταση από τα ως άνω ακίνητα ανέρχεται σε $48.641,50 + 12.364,17 =$ **61.005,67τ.μ.**

Εν συνεχεία προέβη στην διόρθωση της υπ' αρ. αρχικής πράξης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου και συντάχθηκε η με αριθμό **πράξη διόρθωσης αποδοχής κληρονομιάς** της ίδιας ως άνω Συμβολαιογράφου.

Τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς καθώς και την υπ' αριθμό **πράξη διόρθωσης αποδοχής κληρονομιάς προσκόμισε και στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου πιστοποιητικό του τμήματος Δασικών Χαρτογραφήσεων της Διεύθυνσης Δασών Αρκαδίας, μαζί με το τοπογραφικό διάγραμμα** του αγρονόμου - τοπογράφου μηχανικού

Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών απέρριψε τους ως άνω ισχυρισμούς σύμφωνα με τις υπ'αρ.
..... Αποφάσεις του.

Εν συνεχεία υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Ψυχικού την με αριθμό πρωτοκόλλου**αίτησή**
της, με την οποία, αιτείται την ανάκληση της υποβληθείσας στην Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, αρχικής ως άνω
με αριθμό δήλωσης μου φόρου κληρονομιάς (όπως αυτή συμπληρώθηκε με
την υπ' αριθμόν συμπληρωματική), κατά το μέρος, που με αυτήν δηλώθηκε η
ως άνω έκταση των **752.332,59 τ.μ.** ως κληρονομαίο ακίνητο, ενώ ανήκε τόσο κατά το χρόνο της
επαγωγής της κληρονομιάς όσο και μεταγενεστέρως μέχρι και σήμερα στη κυριότητα του
Ελληνικού Δημοσίου. Επιπροσθέτως ζήτησε την διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου
κληρονομιάς με βάση τις εκ μέρους της υποβληθείσες στην Δ.Ο.Υ. Ψυχικού με αριθμό
πρωτοκόλλου διορθωτικές - τροποποιητικές δηλώσεις φόρου Κληρονομιάς.

Επί της ως άνω αιτήσεως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτοκόλλου
Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, με θέμα: «Απάντηση σε αίτηση νέας
εκκαθάρισης - ανάκληση δήλωσης φόρου κληρονομιάς». Σύμφωνα με αυτή **μετά την περαίωση
της υπόθεσης δυνάμει των παραπάνω δικαστικών αποφάσεων δεν μπορεί να γίνει δεκτή η
ανάκληση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς κατά το μέρος που αφορά την έκταση των
752.332,59τ.μ. .**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

-Την ακύρωση της παραπάνω απόφασης, να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτοκόλλου
..... αίτησή της , με την οποία επανέλαβε την ανάκληση της υποβληθείσας στην
Δ.Ο.Υ. αρχικής ως άνω με αριθμό δήλωσης φόρου κληρονομιάς (όπως αυτή
συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμόν συμπληρωματική δήλωση).

-Να διενεργηθεί, ακολούθως, νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς με βάση τις ως άνω με
αριθμούς τροποποιητικές δηλώσεις της, αφαιρουμένης από την κληρονομική
της περιουσία τόσο της ως άνω έκτασης των 752.332,59 τ.μ. όσο και της αξίας αυτής από τα
κληρονομικά ακίνητα στη θέση

-Να περιοριστεί ο υπολογισμός της αξίας των κληρονομικών αυτών ακινήτων της στην υπόλοιπη
εναπομένουσα ιδιωτική έκταση από τα ακίνητά της αυτά ανερχόμενη συνολικά σε (61.005,67τ.μ.)
ήτοι: 48.641,50 τ.μ. τα οποία είναι βοσκοτόπια και 12.364,17τ.μ. τα οποία είναι ιδιωτικά τεμάχια
δάσους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρο υπόκειται κάθε
φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που
αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία
θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001, **1.Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από το 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 κληρονομίας.**

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει, πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με νέα δήλωση που υποβάλλεται το βραδύτερο ένα έτος πριν από τη συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για επιβολή του φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001 Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος **και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρχική δήλωση υποβλήθηκε το έτος 1996, ενώ η αίτηση για ανάκληση το έτος 2023 ήτοι μετά την πάροδο των 10 ετών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, η ανάκληση της αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς απορρίφθηκαν με τις υπ'αρ. Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά της υπ'αρ..... απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.