



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 194/2019

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 1^{ης} Οκτωβρίου 2019

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Δημήτριος Χανής, Κατσούλας Κωνσταντίνος, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Αλεξανδράκης Ιωάννης, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1168065 ΕΞ 2018 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Τμήμα Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου Τμήμα Α'

Ερώτημα: α) Υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων όλοι οι νόμιμοι μεριδούχοι και αν ναι από ποιο χρονικό σημείο;

β) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος υποχρεούται σε (δήλωση στοιχείων ακινήτων) και σε φόρο και στην περίπτωση υποβολής δήλωσης από το νόμιμο μεριδούχο παράλληλα με αυτόν και, αν όχι, από ποιο χρονικό σημείο παύει η υποχρέωσή του σε φόρο (έκδοση τελεσίδικης απόφασης για τη νόμιμη μοίρα κλπ);

γ) Απαιτείται ή όχι η επισύναψη πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α του άρθρου 54 Α του ν.4174/2013 κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου αποδοχής νόμιμης μοίρας (χωρίς να έχει προηγηθεί δικαστική απόφαση αναγνώρισης της νόμιμης μοίρας) για ολόκληρο το διάστημα των πέντε (5) προηγούμενων της σύνταξης του συμβολαίου ετών;

δ) Απαιτείται ή όχι η προσκόμιση από το νόμιμο μεριδούχο του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α για ολόκληρο το διάστημα των (5) πέντε προηγούμενων της συζήτησης της αγωγής ετών, (περίπτωση 5 του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013) για το παραδεκτό της συζήτησης οποιασδήποτε αγωγής για τη νόμιμη μοίρα;

Ιστορικό

1.Όπως προκύπτει από το παραπάνω έγγραφο της υπηρεσίας, αφορμή υποβολής των ερωτημάτων αποτέλεσαν οι προβληματισμοί του προσωπικού σε Δ.Ο.Υ της χώρας, που δημιουργήθηκαν μετά από αντίστοιχα ερωτήματα Συμβολαιογράφων και Δικηγόρων και στη συνέχεια τέθηκαν προς την ερωτώσα υπηρεσία, σχετικά με το αν οι νόμιμοι μεριδούχοι βαρύνονται με ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα ακίνητα που περιλαμβάνονται στη νόμιμη μοίρα. Σε θετική περίπτωση, το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η υποχρέωση δήλωσης αυτών και περαιτέρω, αν υπάρχει υποχρέωση επισύναψης, στο συμβόλαιο αποδοχής της κληρονομίας (κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας) ή προσκόμισης στο Δικαστήριο, που θα κρίνει το σχετικό δικαίωμα, πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. Επί των ανωτέρω ζητημάτων, δεν αναφέρονται οι απόψεις της ερωτώσας υπηρεσίας.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στις διατάξεις του ν.4223/2013 ορίζεται: Άρθρο 1 «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 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

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....6...».

Άρθρο 2 «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 31η 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 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.

β) Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. και για το χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο.

γ) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται.

δ) Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

ε) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας, για την υπό μεσεγγύηση περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα διαρκεί η μεσεγγύηση.

ζ) Ο νομέας επίδικου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκδικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

η) Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο.

θ) Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.

ι) Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου.

ια) Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής:.....

5.6.... 7....8....9....».

Άρθρο 6: «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. Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, από «1.1.2015» και εφεξής, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα πλην της κληρονομικής διαδοχής, για την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς.

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..... 4.....».

3. Στο άρθρο 23 του ν. 3427/2005 με τον τίτλο «Δήλωση στοιχείων ακινήτων», ορίζεται «1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. Την ίδια

υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

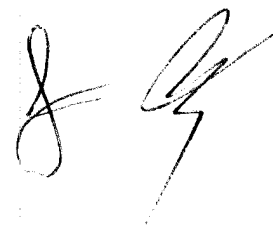
Η Δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται μία φορά, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Η πρώτη εφαρμογή ήταν την 1η Ιανουαρίου 2005.

Σε περίπτωση μεταβολής της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης του υπόχρεου την 1η Ιανουαρίου, υποβάλλεται δήλωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος....

Τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στην οικεία δήλωση από:

- α) τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης,
- β) τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία,
- γ) τον υπερθεματιστή, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού,
- δ) τους κληρονόμους ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:
 - δα) από τους εκ διαθήκης κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,
 - δβ) από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,
 - ε) από όσους έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,
- στ) τον νομέα επίδικων ακινήτων,
- ζ) τον εκ προσυμφώνου αγοραστή ακινήτου στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα,

6



η) τους δικαιούχους ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. που έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια

θ) τον υπόχρεο γονέα, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2234/1994, όπως ισχύει. Τέκνο το οποίο έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποβάλλει αυτοτελώς δήλωση στοιχείων ακινήτων,

ι) τον κηδεμόνα, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται,

ια) τον εκτελεστή διαθήκης ή τον εκκαθαριστή κληρονομιάς, για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί,

ιβ) τον σύνδικο της πτώχευσης για λογαριασμό του πτωχού, για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία.

ιγ) το μεσεγγυούχο ακίνητης περιουσίας, για την υπό μεσεγγύηση περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα διαρκεί η μεσεγγύηση,

ιδ) τον κάτοχο ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του. 5...10».

4. Στο άρθρο 54 Α του ν.4174/2013, όπως έχει διαμορφωθεί μετά τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ.3 του ν.4474/2017 και 145 Ν.4537/2018, ορίζεται: «1. Απαγορεύεται κάθε υποσχητική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα πέντε (5) προηγούμενα

έτη.Κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης αποδοχής κληρονομιάς μνημονεύεται και επισυνάπτεται από τον συμβολαιογράφο το πιστοποιητικό του πρώτου εδαφίου για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Για τα έτη κατά τα οποία υπόχρεος ήταν ο κληρονομούμενος, το πιστοποιητικό χορηγείται εφόσον έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό και στο δικαίωμα επί του ακινήτου που κληρονομείται ή εφόσον ο κληρονομούμενος έχει νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο για αυτό.

Ειδικά κατά το έτος 2015, το πιστοποιητικό χορηγείται για τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014.....

2. Οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώρηση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται το πιστοποιητικό της προηγούμενης παραγράφου. Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού, καθώς και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της αποδοχής κληρονομιάς.

3... 4....5. Είναι απαράδεκτη η συζήτηση ενώπιον δικαστηρίου εμπράγματος αγωγής επί ακινήτου, πλην της μονομερούς εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης ή της άρσης κατάσχεσης, αν δεν προσκομισθεί από τον υπόχρεο σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. πιστοποιητικό ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π., κατά περίπτωση, για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. 6... 7....».

5. Στον Αστικό Κώδικα ορίζεται: Άρθρο 1710 «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).

Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά».

Άρθρο 1713 « Ο κληρονόμος μπορεί με διαθήκη, χωρίς να εγκαταστήσει σ' αυτήν κληρονόμο, να αποκλείσει από την εξ αδιαθέτου διαδοχή ορισμένο συγγενή ή το σύζυγο, με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη νόμιμη μοίρα».

Άρθρο 1813 «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».

Άρθρο 1825 «Οι κατιόντες και οι γονείς του κληρονομούμενου, καθώς και ο σύζυγος που επιζεί, οι οποίοι θα είχαν κληθεί ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, έχουν δικαίωμα νόμιμης μοίρας στην κληρονομία. Η νόμιμη μοίρα είναι το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας. Ο μεριδούχος κατά το ποσοστό αυτό μετέχει ως κληρονόμος».

Άρθρο 1826 «Αν κάποιος μεριδούχος ολικά ή μερικά αποκληρώθηκε νόμιμα ή παραιτήθηκε από το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας ή λόγω αναξιοτήτας εξέπεσε, το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας ασκούν οι μεριδούχοι που έρχονται στη θέση του κατά τη σειρά της εξ αδιαθέτου διαδοχής».

Άρθρο 1829 «Κάθε περιορισμός του μεριδούχου από τη διαθήκη, όσο βαρύνει τη νόμιμη μοίρα, θεωρείται σαν να μην έχει γραφεί».

Άρθρο 1839 «Ο διαθέτης μπορεί για ορισμένους λόγους, που αναφέρονται στο νόμο, να στερήσει το μεριδούχο από τη νόμιμη μοίρα (αποκλήρωση). Η αποκλήρωση γίνεται με διάταξη τελευταίας βούλησης».

Άρθρο 1846 «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198».

Άρθρο 1847 «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».

Άρθρο 1871 «Ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να απαιτήσει από εκείνο που κατακρατεί ως κληρονόμος αντικείμενα της κληρονομίας (νομέα της

κληρονομίας) την αναγνώριση του κληρονομικού δικαιώματος και την απόδοση της κληρονομίας ή κάποιου αντικείμενου από αυτήν».

Άρθρο 1891 «Ο ανιών μπορεί όσο ζει να διανείμει την περιουσία του μεταξύ των κατιόντων του (νέμηση). Η διανομή γίνεται με σύμβαση και περιλαμβάνει μόνο την περιουσία που υπάρχει. Ο ανιών όμως δεν δεσμεύεται από τη διανομή αυτή για τις διατάξεις της διαθήκης του».

Άρθρο 1893 «Η νέμηση στην οποία έχει παραλειφθεί μεριδούχος κατιών είναι άκυρη ως προς αυτόν κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας».

Άρθρο 1894 «Εφόσον με τη νέμηση έχει προσβληθεί η νόμιμη μοίρα κατιόντος, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 1827».

Άρθρο 2032 «Αν η δωρεά συμφωνηθεί με την αναβλητική αίρεση αν προαποβιώσει ο δωρητής ή αν πεθάνουν συγχρόνως και οι δύο συμβαλλόμενοι, χωρίς να έχει στο μεταξύ ο δωρεοδόχος την απόλαυση των αντικειμένων που δωρίζονται (δωρεά αιτία θανάτου), εφαρμόζονται οι διατάξεις για τις δωρεές, εφόσον ο νόμος δεν ορίσει διαφορετικά».

Άρθρο 2035 «Σε δωρεές αιτία θανάτου, που μειώνουν την περιουσία του δωρητή με αποτέλεσμα να προκαλείται βλάβη στους δανειστές, ή που προσβάλλουν τη νόμιμη μοίρα των μεριδούχων, εφαρμόζονται οι διατάξεις για τις κληροδοσίες».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

6. Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), είναι φόρος επί της ιδιοκτησίας, που επιβάλλεται, κυρίως, σε εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, που βρίσκονται στην Ελλάδα. Μεταξύ των δικαιωμάτων, που υπόκεινται στο φόρο αυτό (αντικείμενο του φόρου), είναι το εμπράγματο δικαίωμα της πλήρους κυριότητας. Επιβάλλεται και σε άλλα, ακόμη και μη εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία περιοριστικά και κατά τις ανάλογες διακρίσεις, αναφέρονται στο νόμο, όπως η νομή και η κατοχή. Υποκείμενο του φόρου και υπόχρεο πρόσωπο, για την καταβολή του, είναι οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αποκτά δικαίωμα, από αυτά που είναι αντικείμενα του φόρου, από την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου κτήσης ή την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται το δικαίωμα.

Προκειμένου για δικαίωμα επί κληρονομαίου ακινήτου, υποκείμενο είναι ο κληρονόμος και ειδικότερα ο εκ διαθήκης εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους ή ο εξ' αδιαθέτου, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. Η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α στην περίπτωση της κληρονομικής διαδοχής, υποβάλλεται από το υποκείμενο του φόρου μέσα σε προθεσμία τριάντα ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομίας.

Ρητά προβλέπεται επίσης στην παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.4223/2013, ότι 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.

Ενώ στο άρθρο 2 του νόμου αυτού, ορίζεται, ότι ο φορολογούμενος αποκτά την ιδιότητα του υποκείμενου του ΕΝ.Φ.Ι.Α από την ημερομηνία σύνταξης και όχι μεταγραφής του συμβολαίου κτήσης, ενώ και ο κληρονόμος, αποκτά την ιδιότητα του υποκείμενου του ΕΝ.Φ.Ι.Α χωρίς να απαιτείται μεταγραφή της δήλωσης αποδοχής της κληρονομίας, αν και τούτο επιβάλλεται από το άρθρο 1193 ΑΚ

Υποκείμενο του φόρου και υπόχρεο πρόσωπο για την υποβολή δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α, σε περίπτωση επιδικίας, γίνεται και ο νομέας του επίδικου ακινήτου, από την ημερομηνία άσκησης της αγωγής και επέλευσης της εκκρεμοδικίας.

7. Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, στο πεδίο του κληρονομικού δικαίου, ανάλογα με το λόγο επαγωγής της κληρονομίας, η κληρονομική διαδοχή διακρίνεται σε διαδοχή από διαθήκη και διαδοχή από το νόμο. Η τελευταία διακρίνεται περαιτέρω στην εξ' αδιαθέτου διαδοχή και στην αναγκαστική. Στην αναγκαστική διαδοχή, κατά περιορισμό του δικαιώματος της ελεύθερης διάθεσης της κληρονομιαίας περιουσίας, ο νομοθέτης επιβάλλει στον κληρονομούμενο να διαθέσει μέρος της περιουσίας του, την νόμιμη μοίρα, που ανέρχεται στο μισό της εξ' αδιαθέτου μερίδας, αναγκαστικά, στους κατιόντες αυτού, στους γονείς και στον επιζώντα σύζυγο, εφόσον αυτοί θα καλούντο ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι.

Όροι της διαθήκης που αποκλείουν ή περιορίζουν το δικαίωμα του μεριδούχου στη νόμιμη μοίρα είναι αυτοδικαίως άκυροι. Στην κατηγορία των όρων αυτών εντάσσεται, μεταξύ άλλων και η εν ευρεία εννοία αποκλήρωση, κατά την οποία, όπως ορίζεται στο άρθρο 1713 ΑΚ, ο διαθέτης μπορεί να αποκλείσει από την εξ' αδιαθέτου διαδοχή κάποιον από τους κληρονόμους του. Επιφυλασσομένου όμως γι' αυτόν, όπως ρητά ορίζεται στην ίδια διάταξη, του δικαιώματός του επί της νομίμου μοίρας.

Κατά το ποσοστό της νομίμου μοίρας ο μεριδούχος, θεωρείται κληρονόμος, με όλες τις έννομες συνέπειες που απορρέουν από την ιδιότητα αυτή, όπως είναι οι διατάξεις περί επαγωγής της κληρονομίας, αποδοχής, αποποίησης, προστασίας και ευθύνης για τα χρέη της (ΓνΝΣΚ235/2007 τμ. Β) για το δικαίωμα αποποίησης βλ. και (Α. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ, Κατ' άρθρο Ερμηνεία τ. ΙΧ σελ.438). Αποκτά αμέσως και αυτοδικαίως, δηλαδή εμπραγμάτως, δικαίωμα στα στοιχεία της κληρονομίας μέχρι το ποσοστό της νόμιμης μοίρας του, στην οποία και μετέχει ως κληρονόμος (ΑΠ 856/2017, 1231/2009 ΝΟΜΟΣ, και Α.Γεωργιάδη-Μ.Σταθόπουλου οπ.αν. σελ.22 και 433). Δεν δεσμεύεται από το περιεχόμενο της διαθήκης και τους όρους αυτής κατά το μέρος που αποκλείεται, περιορίζεται ή επιβαρύνεται η δική του νόμιμη μοίρα, η οποία (διαθήκη) κατά το μέρος αυτό είναι άκυρη (ΣτΕ 434/1994). Συντρέχει ως αναγκαίος κληρονόμος με αυτόν που τιμήθηκε με τη διαθήκη, και μπορεί να αντιτάξει το δικό του, εκ του νόμου, κληρονομικό δικαίωμα, έναντι του εκ διαθήκης κληρονόμου, του οποίου η εγκατάσταση περιορίζεται, στο μέρος που δεν προσβάλλει τη νόμιμη μοίρα, ενώ προστατεύεται ασκώντας την περί κλήρου αγωγή του άρθρου 1871 ΑΚ (ΑΠ 150/2008 ΝΟΜΟΣ, Α. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ, Κατ' άρθρο Ερμηνεία τ. Χ σελ.8) κατ' εκείνου, ο οποίος κατακρατεί αντικείμενα της κληρονομίας, ως νομέας, επικαλούμενος δικό του κληρονομικό δικαίωμα.

Για το ποσοστό που αντιστοιχεί στη νόμιμη μοίρα του, δικαιούται να ζητήσει την έκδοση κληρονομητηρίου, η οποία είναι δυνατή ακόμη και στην περίπτωση όπου, σε διαδοχή από διαθήκη, ο διαθέτης παρέλειψε τελείως το νόμιμο μεριδούχο, είτε του κατέλειπε ποσοστό μικρότερο εκείνου που αντιστοιχεί στη νόμιμη μοίρα, (Νικ.Σ.Παπαντωνίου Κληρονομικών Δίκαιον εκδ.3^η σελ.134) χωρίς να είναι ανάγκη να προηγηθεί η έκδοση τελεσιδίκης απόφασης, που να αναγνωρίζει την ακυρότητα της διαθήκης κατά το ποσοστό

της νόμιμης μοίρας (Α. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδικς, Κατ' άρθρο Ερμηνεία τ. Χ σελ.463 επ.)

Είναι αυτονόητο, ότι ο μεριδούχος, ως κληρονόμος και κύριος των αντικειμένων της κληρονομίας κατά το ποσοστό της νομίμου μοίρας, μπορεί να ασκήσει οποιαδήποτε άλλη αγωγή, αρμόζει στην περίπτωση, για την προστασία των δικαιωμάτων του, δεδομένου ότι το κληρονομικό δικαίωμα αποτελεί τη βάση για την παράγωγη κτήση, ενοχικών ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων, επί των αντικειμένων της κληρονομίας (Α. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου οπ.αν. σελ.3).

Τέλος ο μεριδούχος, του οποίου το δικαίωμα επί της νομίμου μοίρας παραβιάσθηκε, με την ολοσχερή παράλειψή του ή με την κατάλειψη μέρους μόνον αυτής ή με την κατάλειψη ολόκληρης αλλά υπό περιορισμούς, δικαιούται ακόμα και μετά την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της κληρονομίας, οπότε θεωρείται ότι την έχει αποδεχθεί αμετακλήτως και ως προς το μη καταβληθέν, να παραιτηθεί από το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας, εκτός αν εξεδήλωσε προηγουμένως αντίθετη βούληση (ΑΠ 149, 409/2017 2177/2014 ΝΟΜΟΣ).

8.Εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι οι διατάξεις τελευταίας βουλήσεως, μεταξύ των οποίων η εν ευρεία εννοία αποκλήρωση, κατά το μέρος που προσβάλλουν το δικαίωμα του μεριδούχου ως αυτοδικαίως άκυρες, δεν χρήζουν προσβολής για να επέλθει η ακυρότητα (Μπαλής Κληρονομικόν Δίκαιον εκδ. Πέμπτη σελ.235, ΑΠ 1411/1998, ΕφΠατρ.322/2011). Δεν απαιτείται δηλαδή η διαπλαστική παρέμβαση του δικαστηρίου (Α.Γεωργιάδη-Μ.Σταθόπουλου οπ.αν. σελ.439).

Το αυτό συμβαίνει και στις περιπτώσεις όπου η νόμιμη μοίρα προσβάλλεται με αιτία θανάτου δωρεά κατά τις διατάξεις των άρθρων 2032 επ. ΑΚ (ΑΠ 1081/2017 ΝΟΜΟΣ, Μπαλής όπ.αν.,), διότι κατά τη διάταξη του άρθρου 2035 ΑΚ, στην περίπτωση προσβολής της νόμιμης μοίρας μεριδούχου, με δωρεά αιτία θανάτου, εφαρμόζονται οι διατάξεις για τις κληροδοσίες, οι οποίες, περαιτέρω, κατά το μέρος που προσβάλλουν τη νόμιμη μοίρα, λογίζονται ως περιορισμοί μη γεγραμμένοι, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1829 ΑΚ. (Α.Γεωργιάδη-Μ.Σταθόπουλου οπ.αν. σελ.470-472) και η αντίστοιχη διάταξη τελευταίας βουλήσεως είναι αυτοδικαίως άκυρη.

Ομοίως και στην περίπτωση όπου η νόμιμη μοίρα, προσβάλλεται με νέμηση ανιόντος κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1891 ΑΚ δηλαδή και η πράξη αυτή εφόσον προσβάλλει τη νόμιμη μοίρα είναι αυτοδικαίως άκυρη και δεν υφίσταται ανάγκη μέμψεως (*Μπαλής όπ.αν*). Τούτο ρητά ορίζεται στο άρθρο 1893 ΑΚ για την περίπτωση της ολοσχερούς παραλείψεως μεριδούχου, από τη σύμβαση νέμησης ανιόντος. Ενώ στην περίπτωση που ο μεριδούχος μετέχει στη σύμβαση, πλην όμως τα ληφθέντα στοιχεία δεν καλύπτουν τη νόμιμη μοίρα, κατά το ελλείπον, μετέχει στην κληρονομία ως κληρονόμος, μέχρι τη συμπλήρωση της νόμιμης μοίρας, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1894 και 1827ΑΚ.

9. Ειδικότερο ζήτημα γεννάται στην περίπτωση της εν στενή εννοία αποκλήρωσης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 1839 ΑΚ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ο διαθέτης μπορεί να αποκλείσει μεριδούχο από τη νόμιμη μοίρα, μόνο αν συντρέχει ένας από τους, περιοριστικά, αναφερόμενους, στα επόμενα άρθρα 1840 έως 1842 ΑΚ, λόγους. Ο μεριδούχος που αποκληρώθηκε θεωρείται ότι δεν υπήρχε κατά το χρόνο θανάτου του διαθέτη (*ΕφΑθ 6277/2003, ΕφΠατρ.677/2008*), ενώ στη θέση του υπεισέρχονται οι μεριδούχοι, που έρχονται κατά τη σειρά της εξ' αδιαθέτου διαδοχής, όπως ορίζεται στο άρθρο 1826 ΑΚ (*Α.Γεωργιάδη-Μ.Σταθόπουλου όπ.αν. σελ.512*). Για την νομιμότητα της εν στενή εννοία αποκλήρωσης τίθενται από το νόμο προϋποθέσεις, μεταξύ αυτών, η αποκλήρωση να γίνει με διάταξη τελευταίας βουλήσεως, να συντρέχει λόγος από τους περιοριστικά αναφερόμενους στα άρθρα 1840 ΑΚ επ., να αναφέρεται ρητά ο λόγος αποκληρώσεως, ώστε να είναι εφικτός ο δικαστικός έλεγχος (*ΑΠ 5/2019, 766/2004 ΝΟΜΟΣ*).

Εάν στη διαθήκη δηλωθεί νόμιμος λόγος αποκλήρωσης ο διαθέτης δεν υπόκειται σε περιορισμό από το δικαίο της νομίμου μοίρας και μπορεί να αποκληρώσει το μεριδούχο εν όλω ή εν μέρει από τη νόμιμη μοίρα (*Μπαλής όπ.αν. σελ.241*).

Όμως ο, εν στενή εννοία, αποκληρωθείς μεριδούχος, μπορεί να ασκήσει αναγνωριστική αγωγή για την αναγνώριση της αβασιμότητας- αναλήθειας και ανυπαρξίας των αναφερομένων στη διαθήκη λόγων αποκλήρωσης και, επομένως, ακυρότητας της διάταξης περί αποκλήρωσης, με σκοπό την αναγνώριση περαιτέρω του κληρονομικού του δικαιώματος της νόμιμης

μοίρας. Εφόσον αναγνωρισθεί τελεσίδικα η ακυρότητα αυτή ο μεριδούχος λαμβάνει αυτοδικαίως το ποσοστό της νόμιμης μοίρας του επί της κληρονομιάς του διαθέτη ή το ελλείπον (ΑΠ 5/2019, 766/2004 ΝΟΜΟΣ).

Η απόφαση με την οποία αναγνωρίζεται η ακυρότητα ή μη της αποκλήρωσης είναι αναγνωριστική και επομένως αν η αποκλήρωση κριθεί άκυρη, ο μεριδούχος θεωρείται, ότι απέκτησε την κυριότητα των κληρονομιαιών από το χρόνο του θανάτου του διαθέτη, υπό τον όρο της μεταγραφής (Α.Γεωργιάδη-Μ.Σταθόπουλου οπ.αν. σελ.512). Ομοίως (Νικ.Σ.Παπαντωνίου Κληρονομικών Δικαιον εκδ.3^η σελ.84), γίνεται δεκτό, ότι η απόφαση περί του εγκύρου ή μη της αποκληρώσεως δεν είναι διαπλαστική αλλά αναγνωριστική εννόμου σχέσεως. Επομένως στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται, από το Δικαστήριο, ως αβάσιμος ο λόγος αποκληρώσεως, ο μεριδούχος θεωρείται ότι απέκτησε την κυριότητα των κληρονομιαιών από του θανάτου του κληρονομουμένου, χωρίς η κυριότητα να ήταν μετέωρος ή να τελεί υπό αναβλητική αίρεση.

Από τα παραπάνω εκτιθέμενα, προκύπτει περαιτέρω, ότι ο μεριδούχος που αποκλείσθηκε από τη νόμιμη μοίρα, με διάταξη τελευταίας βουλήσεως, στην οποία αναφέρεται τουλάχιστον ένας λόγος αποκλήρωσης, από αυτούς που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 1840 επ. ΑΚ (εν στενή εννοία αποκλήρωση), δεν καλείται στην κληρονομία, δεν αποκτά την ιδιότητα του κληρονόμου, ούτε αποκτά προφανώς εμπράγματο δικαίωμα, αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α επί των ακινήτων της κληρονομιαιάς περιουσίας. Ο αποκληρωθείς αποκαθίσταται στα δικαιώματά του, κατά το ποσοστό της νομίμου μοίρας, επί των ακινήτων της κληρονομιάς, αφού αναγνωρισθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, ότι η αποκλήρωσή του δεν ήταν νόμιμη. Η αποκατάσταση αυτή, ναι μεν αναδράμει στο χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, όμως αυτή η έννομη συνέπεια δεν αναιρεί το γεγονός, ότι κατά το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα ο μεριδούχος δεν ήταν κύριος ενεργού εμπράγματος δικαιώματος, αντιτάξιμου έναντι των κληρονόμων ή τρίτων.

10. Αναγκαία, συνέπεια των παραπάνω ερμηνευτικών παραδοχών της θεωρίας και της νομολογίας, αλλά και της ρητής διάταξης του άρθρου 1825 εδ. β' του ΑΚ, ότι ο μεριδούχος κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας συντρέχει στην κληρονομία ως κληρονόμος, δηλαδή αποκτά αμέσως και αυτοδικαίως (εμπράγματο) πλήρες δικαίωμα κυριότητας, με εξαίρεση την

περίπτωση της αποκλήρωσης εν στενή εννοία, είναι η υποχρέωση του μεριδούχου να υποβάλλει δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα ακίνητα της κληρονομίας κατά το ποσοστό κυριότητας (1/2 της εξ' αδιαθέτου μερίδας) που του αναλογεί, εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις, δηλαδή εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομίας. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τον μεριδούχο ανεξάρτητα από το λόγο για τον οποίο περιορίστηκε στη νόμιμη μοίρα, δηλαδή αν ο περιορισμός έγινε με διάταξη τελευταίας βουλήσεως, με νέμηση ανιόντος ή με δωρεά αιτία θανάτου.

Εκ του αντιθέτου ο μεριδούχος που αποκληρώθηκε νομίμως, αποκλείσθηκε δηλαδή από τη νόμιμη μοίρα με διάταξη τελευταίας βουλήσεως, όπου αναφέρεται νόμιμος λόγος αποκλήρωσης, δεν καθίσταται κληρονόμος και δεν έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. Η υποχρέωση αυτή γεννάται μετά την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης που αναγνωρίζει ότι η αποκλήρωση ήταν άκυρη, οπότε αποκτά την ιδιότητα του κληρονόμου.

11. Περαιτέρω, η αναφορά του νομοθέτη, στο άρθρο 2 παρ.1 του ν.4223/2013 και στο άρθρο 23 του ν.3427/2005, μόνο στον εκ διαθήκης και στον εξ' αδιαθέτου κληρονόμο και όχι στο μεριδούχο (αναγκαίο κληρονόμο), δεν αναιρεί τα παραπάνω. Επί του ζητήματος αυτού παρατηρητέα τα εξής:

α) Στο άρθρο 2 παρ.1 του ν.4223/2013 ορίζεται ότι υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, δηλαδή κάθε πρόσωπο το οποίο έχει πλήρες δικαίωμα κυριότητας σε ακίνητο, όπως είναι και ο μεριδούχος. Επομένως δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής περί στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων.

β) Σε αμφότερες τις διατάξεις ορίζεται κατ' αρχήν, ότι υποκείμενο του φόρου και υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αντίστοιχα, είναι γενικά ο κληρονόμος, επομένως και ο εκ του νόμου αναγκαίος κληρονόμος-μεριδούχος. Διευκρινιστικά και μόνο προσδιορίζεται πότε είναι υπόχρεος ο εκ διαθήκης και πότε ο εξ' αδιαθέτου, ενώ η παράλειψη του νομοθέτη να ορίσει αντίστοιχη υποχρέωση και για τον μεριδούχο, σε περίπτωση αναγκαστικής διαδοχής, δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την απαλλαγή του από τις αντίστοιχες υποχρεώσεις. Άλλωστε ειδική αναφορά στον μεριδούχο δεν ήταν αναγκαία, αφού κατά τις διατάξεις του κληρονομικού δικαίου, θεωρείται, κατά

το ποσοστό της νομίμου μοίρας, κληρονόμος, έχει εμπράγματο δικαίωμα επί των ακινήτων της κληρονομίας και όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ιδιότητά του αυτή και επομένως πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.4223/2013 και του άρθρου 23 του ν.3427/2005. Αποβάλλει δε την ιδιότητα του κληρονόμου μόνο αν αποποιηθεί την κληρονομία ή παραιτηθεί του δικαιώματος να επικαλεσθεί ακυρότητα της διαθήκης κατά το μέρος που τον αποκλείει από τη νόμιμη μοίρα.

γ) Άξιο λόγου επίσης είναι, ότι ναι μεν η αναγκαστική διαδοχή, συστηματικά κατατάσσεται από τη νομική θεωρία, σε ιδιαίτερη κατηγορία κληρονομικής διαδοχής και διακρίνεται από την εξ' αδιαθέτου και την εκ διαθήκης, όμως δεν παύει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά της εξ' αδιαθέτου διαδοχής, δεδομένου ότι είναι και αυτή, διαδοχή από το νόμο και μετέχουν μόνο εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι, επομένως κατά τούτο αποτελεί μορφή της εξ' αδιαθέτου διαδοχής.

12. Τέλος από τις προεκτεθείσες διατάξεις προβλέπονται απαγορεύσεις και κυρώσεις, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι συνεπής στις υποχρεώσεις σχετικά με τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ειδικότερα: α) Απαγορεύεται η σύναψη δικαιοπραξίας με αντικείμενο τη σύσταση, κατάργηση ή αλλοίωση εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητο για το οποίο δεν έχει καταβληθεί, από το φορολογούμενο, ο αναλογών ΕΝ.Φ.Ι.Α ή ο φορολογούμενος δεν έχει ρυθμίσει ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α επί των λοιπών ακινήτων για τα οποία είναι υπόχρεος τα πέντε προηγούμενα έτη. Η απαγόρευση αφορά και την αποδοχή κληρονομίας με συμβολαιογραφική πράξη. Ορίζεται δε ειδικά για το σκοπό αυτό, ότι το συμβολαιογραφικό έγγραφο αποδοχής της κληρονομίας πρέπει να συνοδεύεται από πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, στο οποίο πιστοποιείται, ότι το ακίνητο που αφορά περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι έχει καταβληθεί ο φόρος αυτός, κατά το ποσοστό που κληρονομεί ο ενδιαφερόμενος κληρονόμος, τα πέντε προηγούμενα χρόνια ή έχει χωρήσει νόμιμη απαλλαγή. Η υποχρέωση προσκόμισης του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α βαρύνει και τον μεριδούχο, αφού κατά τα προεκτεθέντα, έχει την ιδιότητα του κληρονόμου, κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας, με όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από την ιδιότητα αυτή.

β) Είναι απαράδεκτη η συζήτηση εμπράγματος αγωγής επί ακινήτου, αν το ακίνητο δεν περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα πέντε προηγούμενα έτη. Η ανάγκη προσκόμισης πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α, από το οποίο να προκύπτει, ότι το επίδικο ακίνητο είχε περιληφθεί στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α, συνδέεται με το αντικείμενο της δίκης, από το οποίο και καθορίζεται ο νομικός χαρακτήρας της αγωγής, αν δηλαδή είναι εμπράγματο ή ενοχική.

Είναι δε εμπράγματο η αγωγή, όταν με αυτήν επιδιώκεται η προστασία εμπράγματος δικαιώματος, από την προσβολή του οποίου γεννήθηκε αντίστοιχη αξίωση (ΚΕΡΑΜΕΩΣ-ΚΟΝΔΥΛΗ-ΝΙΚΑ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΠΟΛΙΤ.ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ σημ.7 υπό άρθρο 220) και ειδικότερα εκείνη με την οποία ασκείται οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, η ικανοποίηση του οποίου συνίσταται στην ολική ή μερική απόκτηση πράγματος (Β.ΑΝΤ. ΒΑΡΘΑΚΟΚΟΙΛΗ ΚΩΔΙΚΑΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ σημ. 1 υπό άρθρο 220, ΑΠ 669/1989 ΝΟΜΟΣ). Συνεπώς, αν ο μεριδούχος ασκήσει αγωγή για την προστασία εμπραγμάτων δικαιωμάτων του επί ακινήτου της κληρονομίας είναι υποχρεωμένος, για το παραδεκτό συζήτησης της αγωγής, να προσκομίσει πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α από το οποίο να προκύπτει, ότι το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα πέντε προηγούμενα έτη.

Απάντηση

13. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

α) Όλοι οι νόμιμοι μεριδούχοι, οι οποίοι έχουν περιορισθεί στη νόμιμη μοίρα, εξ αιτίας διαθήκης, νέμησης ανιόντος ή δωρεάς αιτία θανάτου, αποκτούν αυτοδικαίως την ιδιότητα του κληρονόμου και πλήρες δικαίωμα κυριότητας επί των αντικειμένων της κληρονομίας, κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας και επομένως έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων, εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την παρέλευση, άπρακτης, της προθεσμίας για αποποίηση της κληρονομίας. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει και τον μεριδούχο που αποκλείσθηκε από τη νόμιμη μοίρα (αποκλήρωση εν στενή εννοία) αμέσως μετά την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται η ακυρότητα της διάταξης τελευταίας βουλήσεως με την οποία αποκληρώθηκε.

β) Κατά λογική ακολουθία των ανωτέρω, ο εκ διαθήκης κληρονόμος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, ούτε σε καταβολή φόρου, κατά το ποσοστό που αναλογεί στη νόμιμη μοίρα του μεριδούχου.

γ) Σε κάθε περίπτωση αποδοχής κληρονομίας από μεριδούχο κατά το ποσοστό της νόμιμης μοίρας, απαιτείται η προσκόμιση στο Συμβολαιογράφο και η επισύναψη στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013, από το οποίο να προκύπτει ότι το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του κληρονομούμενου και έχει καταβληθεί ο ΕΝ.Φ.Ι.Α, που αναλογεί στο ποσοστό, κατά το οποίο κληρονομεί ο ενδιαφερόμενος κληρονόμος για τα πέντε προηγούμενα έτη ή έχει χωρήσει νομίμως απαλλαγή.

δ. Αν ο μεριδούχος ασκήσει αγωγή για την προστασία εμπραγμάτου δικαιώματός του επί ακινήτου της κληρονομίας είναι υποχρεωμένος, για το παραδεκτό συζήτησης της αγωγής, να προσκομίσει πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α από το οποίο να προκύπτει, ότι το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα πέντε προηγούμενα έτη.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 10/10/2019

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Γιάννης Αλεξανδράκης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.