



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 1520

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

5. Την από 20-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., **ΑΦΜ ...**, κατοίκου ..., κατά της αριθμ. .../19-2-2020 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ

6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

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

Επί της από **20-03-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., ΑΦΜ ..., 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. .../2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της ..., κύριος φόρος ύψους **85.029,50€**.

Με την με αρ. .../07-2-2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς η προσφεύγουσα δήλωσε στη Δ.Ο.Υ. Σερρών τη συνολική κληρονομιά που περιήλθε σε αυτή δυνάμει της με αρ. .../30-07-2014 δημοσίας διαθήκης του αποβιώσαντος συζύγου αυτής ..., που συντάχθηκε ενώπιον της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., και δημοσιεύτηκε νόμιμα στο Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης δυνάμει του με αρ. .../08-05-2019 πρακτικού δημοσιεύσεως και όλων των άλλων σχετικών εγγράφων απόσπασμα ληξιαρχικής πράξης θανάτου, πιστοποιητικό περί εγγυτέρων συγγενών, περί μη δημοσιεύσεως ετέρας άλλης διαθήκης κλπ. (βλ. σχετικά). Στην παραπάνω δήλωση περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων και σειρά εντύπων για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης (βλ. σχετικά), τα οποία όπως και η ίδια η προσφεύγουσα ομολογεί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τα συνέταξε για λογαριασμό της ίδιας η συμβολαιογράφος και εντολοδόχος αυτής κ. ... (σελ. 4, της υπό κρίση). Η Δ.Ο.Υ. Σερρών βάσει της παραπάνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας υπολόγισε τον φόρο που αντιστοιχεί με βάση τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από αυτή, και καταλόγισε τελικώς σε βάρος της με την με αρ. .../19-02-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς το συνολικό ποσό των 85.029,50 ευρώ για την παραπάνω αιτία.

Τα παρακάτω ακίνητα περιήλθαν στην προσφεύγουσα με την ως άνω διαθήκη:

1. Ο υπ' αριθμ. τεμαχίου ... αγρός, που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος ..., εκτάσεως 9.250 τ.μ. και απέχει πάνω από 500μ. από τη θάλασσα, με αντικειμενική αξία 251.304,00€ δυνάμει της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

2. Ο αγρός εκτάσεως 5.078,06 τμ που αποτελεί τμήμα του υπ' αριθμ. τεμαχίου ... αγρού, που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος ... και απέχει λιγότερο από 100μ. από τη θάλασσα, είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, διότι έχει ενταχθεί σε καθεστώς Natura 2000 με το ΦΕΚ 4432/2017. Η αντικειμενική του αξία ανέρχεται σε 228.512,70€ δυνάμει της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς.
 3. Ο αγρός εκτάσεως 5.919,80τμ, που αποτελεί τμήμα του υπ' αριθμ. ... τεμαχίου αγρού, που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος ... και απέχει λιγότερο από 100μ. από τη θάλασσα, είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, διότι έχει ενταχθεί σε καθεστώς Natura 2000 με το ΦΕΚ 4432/2017. Η αντικειμενική του αξία ανέρχεται σε 266.391,00€ δυνάμει της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.
 4. Ο υπ' αριθμ. τεμαχίου ... αγρός, που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος ..., εκτάσεως 22.125 τ.μ. και απέχει πάνω από 500μ. από τη θάλασσα με αντικειμενική αξία 577.197,00€.
 5. Ο αγρός με αριθμ. ... στην Κοινότητα ..., που βρίσκεται στη θέση Κάτω από τη Σιδηροδρομική γραμμή, εκτάσεως 1.375τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, μονοετούς καλλιέργειας, αρδευόμενος και με αντικειμενική αξία 1.188,00€
 6. Ο αγρός με αριθμ. ... στην Κοινότητα ..., εκτάσεως 1.000τ.μ. χωρίς πρόσοψη και με αντικειμενική αξία 540,00€
 7. Τμήμα του υπ' αριθ. ... αγρού, εκτάσεως 4.744 τμ. στην Κοινότητα ..., που βρίσκεται στη θέση «Δρόμος Καμαρωτό», είναι άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο, με αντικειμενική αξία 12.334,40€.
 8. Τμήμα του υπ' αριθ. ... αγρού, εκτάσεως 354 τμ. στην Κοινότητα ..., που βρίσκεται στη θέση «Δρόμος Καμαρωτό», είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, με αντικειμενική αξία 920,40€.
- Τα παραπάνω τμήματα αγρού (α/α 5-8) έχουν πρόσοψη στην Εγνατία Οδό, απέχουν πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα, είναι μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενα και βρίσκονται εκτός Γ.Π.Σ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους

- Παραβίαση της αρχής της ισότητας στα δημόσια βάρη κατ' τα αρ. 4§5 και 78 του Συντάγματος. Φοροδοτική ικανότητα υπάρχει όχι επί πλασματικής βάσης, αλλά επί πραγματικής.
- Η αγοραία αξία των κληρονομιών ακινήτων είναι πολύ χαμηλότερη σε σχέση με την αντικειμενική βάση της οποίας υπολογίστηκε η φορολογική υποχρέωση. Τούτο προκύπτει από μελέτη που συντάχτηκε το έτος 2016 από την εταιρεία "..." για λογαριασμό του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παραγρ. 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, **δεν αποκλείεται** η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, [2469-2471/2008](#), ΣΤΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

Επίσης, κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (Σ.τ.Ε. 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.ά).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, προβάλλεται από την προσφεύγουσα ότι με την επιβολή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξιών, παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, επειδή επιβαρύνονται οι κληρονόμοι ακινήτων με φόρους που προκύπτουν με πλασματική φορολογητέα αξία, καθόσον η αγοραία αξία διαφέρει από την καθορισμένη βάσει υπουργικών αποφάσεων αντικειμενική. Όμως, η φορολόγηση της περιουσίας προβλέπεται στο άρθρο 78§1 του Συντάγματος ρητά και διακεκριμένα από άλλα αντικείμενα φορολόγησης, ο δε νομοθέτης, όπως είχε ευχέρεια, έκρινε (επιτρεπτός κατά τα λεχθέντα) στη δεδομένη χρονική στιγμή ότι οι κληρονόμοι των βαρυνόμενων ακινήτων πρέπει να συνεισφέρουν στα κοινά βάρη, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις που διέλαβε στις οικείες διατάξεις.

Επειδή, με τις προτεινόμενες διατάξεις του αρ 41 του ν.1249/1982 με τον οποίο εισήχθη ο αντικειμενικός προσδιορισμός στις αξίες των ακινήτων επιδιώχθηκε η βελτίωση των διαδικασιών, καθιστώντας αυτές πιο ευέλικτες και αποδοτικότερες, διασφαλίζοντας παράλληλα την ακεραιότητά τους, καθώς και η δημιουργία ενός νέου ευέλικτου πλαισίου που θα επιτρέπει τη συχνότερη επικαιροποίηση του προσδιορισμού της αξίας ακινήτων. Απώτερος στόχος είναι, μέσα από τον εκσυγχρονισμό και εξορθολογισμό του πλαισίου να καταστεί η φορολόγηση στην ακίνητη περιουσία οικονομικά πιο αποτελεσματική και κοινωνικά πιο δίκαιη. Το άρθρο έχει υποστεί νομοτεχνική προσαρμογή ώστε να ανταποκρίνεται στην χρονική αλληλουχία που ακολουθείται κατά τη διαδικασία προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επιπλέον, με την παράγραφο 3 του νόμου διατυπώνονται, σύμφωνα με την ενδεδειγμένη χρονική αλληλουχία της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 41 του ν.1249/1982, οι διατάξεις αναφορικά με τη διαδικασία πρόσκλησης εκδήλωσης ενδιαφέροντος και την ανάθεση σε πιστοποιημένους εκτιμητές, εγγεγραμμένους στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών στο πεδίο

των ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, της σύνταξης εισήγησης για τον καθορισμό τιμών εκκίνησης, καθώς και για την έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης. Προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση της Διοίκησης με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας που επιβάλουν τον πρότερο έλεγχο των εισηγήσεων των εκτιμητών πριν την έκδοση της σχετικής υπουργικής απόφασης καθορισμού των τιμών εκκίνησης, συνιστάται με την παράγραφο 4 Επιτροπή Ελέγχου, με κύριο έργο την αξιολόγηση και τον έλεγχο των εισηγήσεων των πιστοποιημένων εκτιμητών σε σχέση με τα προβλεπόμενα στην εκάστοτε απόφαση ανάθεσης εισήγησης, την αντιμετώπιση προβλημάτων, κενών και αποκλίσεων και κάθε άλλου συναφούς θέματος, καθώς και την εισήγηση στον Υπουργό Οικονομικών για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης. Η εν λόγω Επιτροπή αναλαμβάνει επιπλέον την αρμοδιότητα της καταργηθείσας τριμελούς Επιτροπής (της πρώην παραγράφου 1B) σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης από τις εισηγήσεις των εκτιμητών υποβάλει εισήγηση στον Υπουργό Οικονομικών για την ανάθεση σύνταξης εισήγησης σε πιστοποιημένο εκτιμητή, εγγεγραμμένο στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών στο πεδίο των ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης, προβλέπεται η δυνατότητα της Επιτροπής να ζητά τη συνδρομή ή τη συμμετοχή οποιουδήποτε άλλου δημοσίου ή ιδιωτικού φορέα ή προσώπου κρίνεται απαραίτητο, καθώς και τη χορήγηση μη προσωποποιημένων στοιχείων από τους εμπλεκόμενους φορείς.

Επειδή σύμφωνα και με το σκεπτικό της παρ. 8 της υπ' αριθμ. 1357/2018 απόφασης του ΣτΕ: «8. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, 2334-2337/2016 επταμ.). Με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, στην πραγματική αγοραία αξία αυτού (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014), δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι, που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους (βλ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ.). Οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, συνάδουν **προς το Σύνταγμα, καθώς δεν θεσπίζουν αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων**, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή του τεκμαρτού/αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, ζητώντας από το δικαστήριο, κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 41, τον προσδιορισμό της αξίας αυτής (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, 86/2015 επταμ.), εάν

θεωρεί ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου του είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία αξία του. ...»

Κατά συνέπεια, καμία παραβίαση της αρχής της ισότητας δεν συντρέχει εν προκειμένω, αφού τα κριτήρια που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε περιοχής με μεγάλη διαφοροποίηση στις τιμές των ακινήτων σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες της κάθε περιοχής. Απεναντίας, η όμοια φορολογική μεταχείριση των ιδιοκτητών ακινήτων σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές δεν θα ήτο επιτρεπτή σε κάθε περίπτωση, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή (ως αντιβαίνουσα στην αρχή της ισότητας) η ενιαία μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες, ως οι προαναφερθείσες κατηγορίες φορολογουμένων (ΟλΣτΕ 988/2014, 1285,1286/2012, [2396/2004](#), [2180/2004](#), [1252 - 1253/2003](#)).

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 κληρονομουμένου*».

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

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β[...].»

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 ανααιτιολόγητα 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 σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 παρ. Β1-5 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το Αντικειμενικό Σύστημα Προσδιορισμού Αξίας Ακινήτων :

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. **Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο.** Αν ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το διοικητικό δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75. Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα μετά οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75. Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 41§6 του ν. 1249/1982: «6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, **να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.**

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και **αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.**

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος ίσος με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της διαφοράς του φόρου.

Για κάθε θέμα που δε ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις των φορολογιών μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών, γονικών

παροχών και προικών, όπως κάθε φορά ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφ' όσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφ' όσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, εάν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα, εάν είναι μικρότερος, η επί πλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από της υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου, από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να προσκαλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του **άρθρου 1 παράγραφος 1 και αρ. 2 παρ. 1 της Απόφασης ΠΟΛ.1064/2017 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών**, ορίζεται ότι «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (**άρθρο 2** του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΚΕΦ. 1 παρ. 1 της ΠΟΛ.1069/2014: «1. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής **και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει)**, με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του αρθ. 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014 θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Επειδή η προσφυγή κατά της διοικητικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με μόνο ισχυρισμό τον λανθασμένο υπολογισμό της αξίας των κληρονομιών ακινήτων, όπως σαφώς

προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά προσβάλλεται απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής του αρ. 63 του Κ.Δ.Δ..

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στην υπό εξέταση υπόθεση η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ούτως αβάσιμα ασκήθηκε η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ... /20-03-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ... , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. .../2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2018, : **85.029,50€**.

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.