



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-07-2021

Αριθμός Απόφασης: 1781

**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](mailto:ded.thess@aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»**

**4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.**

5. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ..... οδός ....., κατά της αριθμ. ....../16-12-2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. .... .
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ....../2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του ....., οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **8.177,55€**, πλέον πρόσθετος φόρος, ύψους **8.386,90€**, ήτοι συνολικό ποσό: **16.564,45€**.

Από τη Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../23-06-2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου των υπ' αριθ. ....../28-07-2010, ....../14-12-2010, ....../19-01-2011 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που αφορούν την κληρονομιά με αριθμό φακέλου ....../2010.

Με το υπ' αριθ. ....../26-6-2020 έγγραφο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. ....../23-6-2020 εντολή φορολογικού ελέγχου και με το υπ' αριθ. ....../26-6-2020 έγγραφο γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορ. δηλώσεων.

Πρόκειται για τον θάνατο του ....., κατοίκου εν ζωή ....., ο οποίος απεβίωσε στις 31/01/2010 στην ..... Ο αποβιώσας συνέταξε :

1) Ιδιόγραφη διαθήκη που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../18-5-2010 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου ....., με την οποία εγκαθιστά και ονομάζει κληρονόμο του, τον γιο του ..... στο αγροτεμάχιο με αριθμό 432, συνολικής έκτασης 40.242 τ.μ. που βρίσκεται στην ..... και

2) Την υπ' αρ. ....../1-6-2006 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου ..... που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../24-9-2010 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου ....., με την οποία εγκαθιστά και ονομάζει κληρονόμο του, τον γιο του .....

..... σε ένα αγροτεμάχιο του, έκτασης 579 τ.μ. ή όσης κι αν είναι, που βρίσκεται στη θέση «.....» του Δ.Δ. ....

#### ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ ΕΚ ΔΙΑΘΗΚΗΣ

| ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ | Α.Φ.Μ. | ΣΥΓΓΕΝΕΙΑ |
|------------|--------|-----------|
| 1) .....   | .....  | ΤΕΚΝΟ     |
| 2) .....   | .....  | ΤΕΚΝΟ     |

Για τα υπόλοιπα εκτός διαθήκης περιουσιακά στοιχεία του κληρονομούμενου επήλθε η εξ αδιαθέτου διαδοχή κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, με μερικούς εξ αδιαθέτου κληρονόμους του να δηλώνουν αποποίηση και ως εκ τούτου οι τελικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του είναι οι :  
..... κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ο καθένας και ο  
..... κατά ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου ο καθένας.

#### ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ ΕΞ ΑΔΙΑΘΕΤΟΥ

| ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ | Α.Φ.Μ. | ΣΥΓΓΕΝΕΙΑ | ΠΟΣΟΣΤΑ |
|------------|--------|-----------|---------|
| 1) .....   | .....  | ΤΕΚΝΟ     | 1/3     |
| 2) .....   | .....  | ΤΕΚΝΟ     | 1/3     |
| 3) .....   | .....  | ΕΓΓΟΝΟΣ   | 1/6     |
| 4) .....   | .....  | ΕΓΓΟΝΗ    | 1/6     |

#### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ :

Ο κληρονόμος ..... υπέβαλε αρχικά την αρ. ..../2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το ενεργητικό της κληρονομιάς :

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 1 :

| Α/Α | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€) |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| 1   | Ο ανωτέρω κληρονόμος δυνάμει της από 8/9/2009 ιδióγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος που δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ. ..../2010 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., κληρονομεί :<br>Έναν αγρό με αριθμό τεμαχίου 432, έκτασης <b>40.242 τ.μ.</b> , που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια ..... Δημοτικού Διαμερίσματος ..... Δήμου ..... Νομού ....., συνορευόμενο γύρω με τα υπ' αρ. 433, 434, 443 αγροτεμάχια και με αγροτικές οδούς.<br>Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται τμήμα <b>6.727,84 τ.μ.</b> (με την Κ ...../7-12-2004 απόφαση του Γενικού Γραμματέα ..... που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ ...../31-12-2004 Τεύχος Δ) και το ανωτέρω αγροτεμάχιο απομένει με έκταση <b>33.514,16 τ.μ.</b><br>ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΥ: α) αρδευόμενο, β) δεν έχει πρόσωπο σε επαρχιακή ή εθνική οδό, αλλά σε αγροτική οδό και παράπλευρη οδό Εθνικού δικτύου, γ) πολυετούς καλλιέργειας (οπωροφόρα δέντρα), δ) δεν υφίσταται κτίσμα εντός αυτού, ε) εκτός Γ.Π.Σ. και εκτός ορίων οικισμού, εκτός ζώνης, στ) απέχει από τη θάλασσα 980 τ.μ. | 231.793,92             |
|     | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>231.793,92</b>      |

Οι κληρονόμοι: .....υπέβαλαν την αρ. ..../2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσαν τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το ενεργητικό της κληρονομιάς :

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 :

| A/A | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                                                                                                                             | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€) |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| 1   | Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας FORD FIESTA χρώματος μπλε, 1 <sup>ης</sup> άδειας κυκλοφορίας 28/6/2007, αριθμός κυκλοφορίας ....., 10 HP. Κατεστραμμένο λόγω σύγκρουσης. | 0                      |
|     | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ                                                                                                                                        | 0                      |

Ο κληρονόμος ..... υπέβαλε την αρ. ..../2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το ενεργητικό της κληρονομιάς :

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 :

| A/A | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                                                                                                                       | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€) |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| 1   | Με δημόσια διαθήκη :<br>Αγρός έκτασης 582,23 τ.μ., μη αρδευόμενος στη ..... (θέση «.....») της Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... Περιφ. Ενότητας ..... | 28.820,39              |
|     | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ                                                                                                                                  | 28.820,39              |

#### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ :**

Οι αξίες των στοιχείων (αγροτεμάχια) των πινάκων 1 & 3, υπολογίστηκαν με τα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ κατ' εφαρμογή του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων.

Για το στοιχείο του πίνακα 1, προέκυψε η παρακάτω διαφορά :

Το **υπ' αρ. 1** στοιχείο (αγροτεμάχιο) **του πίνακα 1** δηλώθηκε ότι δεν έχει πρόσωπο σε επαρχιακή ή εθνική οδό, αλλά σε αγροτική οδό και παράπλευρη οδό Εθνικού δικτύου με αρχική βασική αξία γης (ΑΒΑ) 2,00 € ενώ έχει πρόσωπο στην Εθνική οδό αφού τμήμα αυτού εμβαδού 6.727,84 τ.μ. απαλλοτριώθηκε για την κατασκευή ανισόπεδων κόμβων στο τμήμα ποταμού ..... της παραλιακής Εγνατίας οδού ....., με ειδική βασική αξία γης 6,00 € & Τ.Ο. Αρχ. 80,00 €.

Ως εκ τούτου προσδιορίστηκε η αξία αυτού, βάσει του εντύπου ΑΑ-ΓΗΣ ως εξής :

**ΝΕΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟΥ : 707.293,60 €**

#### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΙΝΗΤΩΝ :**

Η αξία του ΕΙΧ με αρ. κυκλ. ...., βάσει έκθεσης εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. .... προσδιορίστηκε στα 6.000,00 €.

Όμως κατά τον έλεγχο και σε συνδυασμό με την ...../2004 απόφαση του Γενικού Γραμματέα ..... (πράξη απαλλοτρίωσης για την κατασκευή ανισόπεδων κόμβων στο τμήμα ποταμού ..... της παραλιακής Εγνατίας οδού .....) και την ..../2009 απόφαση καθορισμού του Εφετείου ....., διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκε το ποσό των **245.326,34 €** που εισέπραξε ο κληρονομούμενος στις 4/12/2006 ως **προσωρινή αποζημίωση** από την προαναφερόμενη πράξη απαλλοτρίωσης. Βάσει του άρθρου 3§3 του ν. 2961/2001, το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά και ως εκ τούτου το ποσό των **245.326,34 €** θα πρέπει να **υποβληθεί σε φόρο** με τις διατάξεις της εξ αδιαθέτου διαδοχής.

ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 :

| Α/Α | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€) | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€) |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| 1   | Ένας αγρός με αριθμό τεμαχίου 432, έκτασης <b>40.242 τ.μ.</b> , που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια ..... Δημοτικού Διαμερίσματος ..... Δήμου ..... Νομού ....., συνορευόμενος γύρω με τα υπ' αρ. 433, 434, 443 αγροτεμάχια, με παράπλευρη οδό Εθνικού Δικτύου και με αγροτική οδό.<br>Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται τμήμα <b>6.727,84 τ.μ.</b> (με την Κ ....../7-12-2004 απόφαση του Γενικού Γραμματέα ..... που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ ...../31-12-2004 Τεύχος Δ) και το ανωτέρω αγροτεμάχιο απομένει με έκταση <b>33.514,16 τ.μ.</b> | 231.793,92             | 707.293,60             |
| 2   | Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας FORD FIESTA χρώματος μπλε, 1 <sup>ης</sup> άδειας κυκλοφορίας 28/6/2007, αριθμός κυκλοφορίας ....., 10 HP.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 0                      | 6.000,00               |
| 3   | Αγρός έκτασης 582,23 τ.μ., μη αρδευόμενος στη .....της Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... Περιφ. Ενότητας .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 28.820,39              | 28.820,39              |
| 4   | Ποσό 245.326,34 € ως τίμημα από την προσωρινή απαλλοτρίωση τμήματος του αγρού με αριθμό τεμαχίου 432.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | -                      | 245.326,34             |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>260.614,31</b>      | <b>987.440,33</b>      |

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη του φορολογούμενου με το με αριθμό ...../25-8-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα :  
Στις 27/8/2020, αποστάλθηκε με συστημένη αποστολή και αρ. πρωτ. ....../26-8-2020 οι υπ' αρ. ....../25-8-2020 & ....../25-8-2020 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

κληρονομιάς της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. .... με το επισυναπτόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στον .....

Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. ..../30-9-2020 υπόμνημα από το οποίο διαπιστώθηκε (δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης, τοπογραφικό διάγραμμα) ότι, δεν δηλώθηκε από αυτόν μία αποθήκη εμβαδού 100,00 τ.μ., η οποία είναι κτισμένη επί του ελεγχόμενου αγρού και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές.

Κατά τον έλεγχο ως επιφάνεια του κτίσματος λήφθηκε αυτή που δηλώθηκε από τον κληρονόμο στο Ε9 που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., δεν υπολογίστηκε παλαιότητα, και ελλείπει αποδεικτικών γ' αυτήν στοιχείων και η αξία της αποθήκης ανήλθε στο ποσό των **36.400,00 €**.

**ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΑΝΑΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :**

**ΠΙΝΑΚΑΣ 5 :**

| A/A | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | ΑΞΙΑ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(€) | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(€) |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|
| 1   | Ένας αγρός με αριθμό τεμαχίου 432, έκτασης <b>40.242 τ.μ.</b> , που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια ..... Δημοτικού Διαμερίσματος ..... Δήμου .... Νομού ....., μέσα στο οποίο υφίσταται ισόγεια αποθήκη επιφανείας 100,00 τ.μ.<br>Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται τμήμα <b>6.727,84 τ.μ.</b> (με την Κ .../7-12-2004 απόφαση του Γενικού Γραμματέα ..... που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ ...../31-12-2004 Τεύχος Δ) και το ανωτέρω αγροτεμάχιο απομένει με έκταση <b>33.514,16 τ.μ.</b> | 231.793,92<br><br>-             | 701.053,60<br><br>36.400,00  |
| 2   | Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας FORD FIESTA χρώματος μπλε, 1 <sup>ης</sup> άδειας κυκλοφορίας 28/6/2007, αριθμός κυκλοφορίας ....., 10 HP.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 0                               | 6.000,00                     |
| 3   | Αγρός έκτασης 582,23 τ.μ., μη αρδευόμενος στη ..... (θέση «.....») της Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... Περιφ. Ενότητας .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 28.820,39                       | 28.820,39                    |
| 4   | Ποσό 245.326,34 € ως τίμημα από την προσωρινή απαλλοτρίωση τμήματος του αγρού με αριθμό τεμαχίου 432.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | -                               | 245.326,34                   |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>260.614,31</b>               | <b>1.017.600,33</b>          |

Η αξία της οικοσκευής (ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κληρονομαίων κτισμάτων στην οποία περιλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου επί του οποίου το κτίσμα έχει ανεγερθεί), βαρύνει τον ....., αφού αυτός βάσει διαθήκης κληρονομεί το αγροτεμάχιο με την αποθήκη. Η αξία της υπολογίστηκε ως εξής :

$(701.053,60 + 36.400,00) \times 1/30 = \mathbf{24.581,79 \text{ €}}$

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη του φορολογούμενου με το με αριθμό ...../2-11-2020 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα στις 4/11/2020, η ....., υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. .... επέδωσε τις ...../2-11-2020 & ...../2-11-2020 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. .... με το επισυναπτόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στον ..... με την ιδιότητα του πληρεξούσιου του .....

Ο ..... υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../4-12-2020 υπόμνημα, αφού προηγουμένως με το με αρ. πρωτ. ..../20-11-2020 έγγραφό του, είχε ζητήσει την χορήγηση δεκαήμερης παράτασης, αίτημα που έγινε δεκτό από τη Δ.Ο.Υ., με κυριότερα επιχειρήματα: α) λανθασμένος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του δηλούμενου στην δήλωση κληρονομιάς αγρού αρ. τμχ 432, αρχ. έκτασης 40.242 τμ, εναπομείναντος έκτασης, μετά την απαλλοτρίωση 33.514,16 τμ και β) σχετικά με την αποζημίωση ύψους 245.326,34€ λόγω απαλλοτρίωσης.

Ο έλεγχος δεν δέχτηκε τους ισχυρισμούς του και προχώρησε στον υπολογισμό του παθητικού και της μερίδας των κληρονόμων.

#### **ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΤΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ :**

Σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος δ, του Ν.2961/2001 δηλώθηκαν από τους κληρονόμους έξοδα κηδείας 1.500,00 €.

Το ανωτέρω παθητικό, γίνεται αποδεκτό και εκπίπτει από το ενεργητικό της κληρονομιάς σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.2961/2001. Εκπίπτει δε από την μερίδα εκάστου κληρονόμου αναλογικά :

..... :  $845.810,84 / 1.042182,12 \times 1500 = 1.217,36 \text{ €}$

#### **ΜΕΡΙΔΑ ..... :**

|                                                                             |            |
|-----------------------------------------------------------------------------|------------|
| 1) Το υπ' αρ.1 περιουσιακό στοιχείο του πίνακα 5 (εκ διαθήκης) :            | 701.053,60 |
|                                                                             | 36.400,00  |
| 2) Το 1/3 του υπ' αρ.2 περιουσιακού στοιχείου του πίνακα 5 (εξ αδιαθέτου) : | 2.000,00   |
| 3) Το 1/3 του υπ' αρ.4 περιουσιακού στοιχείου του πίνακα 5 (εξ αδιαθέτου) : | 81.775,45  |
| 4) Η οικοσκευή :                                                            | 24.581,79  |

**Σύνολο μερίδας :** **845.810,84**

Ο κληρονόμος βάσει της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 3815/2010 για την αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή 10% προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία.

Κατόπιν αυτών η μερίδα του κληρονόμου διαμορφώθηκε ως εξής :

#### **Σύνολο μερίδας για φορολόγηση με την κλίμακα:**

**$701.053,60 + 36.400,00 + 2.000,00 + 24.581,79 = 764.035,39 \text{ €}$**

**Σύνολο μερίδας για αυτοτελή φορολόγηση : 81.775,45**

**ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Ν.3815/2010**  
**Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ :**

| ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ : ....                                                                                                                                          | ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(€) | ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(€) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------|
| ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΜΕΡΙΔΑ                                                                                                                                      | 231.793,92                               | 764.035,39                               |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ                                                                                                                                         |                                          | 764.035,39                               |
| ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ                                                                                                                                                  |                                          |                                          |
| ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ                                                                                                                                              |                                          | 1.217,36                                 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ                                                                                                                                           |                                          | 762.818,03                               |
| ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ                                                                                                         |                                          |                                          |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ                                                                                                                                  |                                          | 762.818,03                               |
| ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3815/2010 Α' ΚΑΤ.                                                                                                              |                                          | 32.781,80                                |
| ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ                                                                                                                                       |                                          | 802,94                                   |
| ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΥΠΟΛ. ΠΡΟΓΕΝ. ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ                                                                                                                        |                                          |                                          |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ                                                                                                                                      |                                          | 31.978,86                                |
| Η ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΑΞΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΝΑΙ<br>ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ 20% ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ<br>ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 102,56% |                                          | 32.797,52                                |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :                                                                                                                                             |                                          | <b>64.776,38 €</b>                       |

**ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΗ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΠΟΣΩΝ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ :**

| ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ : .....                                 | ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΜΕΡΙΔΑ                              | -                                 | 81.775,45                         |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ                                 |                                   | 81.775,45                         |
| ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ                                          |                                   |                                   |
| ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ                                      |                                   |                                   |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ                                   |                                   | 81.775,45                         |
| ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ |                                   |                                   |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ                          |                                   | 81.775,45                         |
| ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΜΕ ΤΗΝ ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ      |                                   | 8.177,55                          |
| ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ                               |                                   | -                                 |
| ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΥΠΟΛ. ΠΡΟΓΕΝ. ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ                |                                   |                                   |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ                              |                                   | 8.177,55                          |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 102,56%         |                                   | 8.386,90                          |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :                                     |                                   | <b>16.564,45 €</b>                |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Το ποσό της αποζημίωσης από την απαλλοτρίωση του αγρού 432 δεν αποτέλεσε ποτέ στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας του πατέρα του, αλλά αντίθετα αποτελούσε δική του ενοχική αξίωση, την οποία εισέπραξε ως πραγματικός δικαιούχος της αποζημίωσης.

2. Η αποζημίωση από απαλλοτρίωση δεν υπόκειται σε κανένα φόρο ή κράτηση ή τέλος όπως ρητά ορίζεται στο αρ. 17§4 του Συντάγματος και με δεδομένο ότι είναι ο δικαιούχος της αποζημίωσης βάσει του προσυμφώνου το ποσό της αποζημίωσης δεν πρέπει να φορολογηθεί.
3. Εσφαλμένα θεωρήθηκε ενεργητικό της κληρονομιάς το ποσό της αποζημίωσης, ωστόσο αν αυτό θεωρηθεί ορθό πρέπει τότε να συμπεριληφθεί ισόποσα και στο παθητικό της κληρονομιάς περιουσίας ως υποχρέωση του πωλητή-κληρονομούμενου

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:**

**Επειδή**, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».*

**Επειδή**, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

**Επειδή**, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».*

**Επειδή**, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

**Επειδή**, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

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

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

**Επειδή**, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 166 του ΑΚ: «Η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση που πρέπει να συναφθεί».

Το προσύμφωνο είναι αυτοτελής και αυθύπαρκτη σύμβαση, με την οποία οι συμβαλλόμενοι συμφωνούν να καταρτίσουν στο μέλλον άλλη οριστική σύμβαση. Πρόκειται για ενοχική υποσχετική σύμβαση και δεν επιφέρει μεταβολή στα εμπράγματα δικαιώματα (ΑΠ 2536/2009). Από το προσύμφωνο δημιουργείται τέλεια ενοχή, δεν αποτελεί τμήμα της οριστικής συμβάσεως και αντικείμενο της οφειλόμενης παροχής αποτελεί η σύμπραξη του οφειλέτη στην κατάρτιση της οριστικής σύμβασης. Επομένως το προσύμφωνο δεν εξομοιώνεται με την οριστική σύμβαση και κανείς από τους συμβαλλομένους δεν μπορεί να απαιτήσει ό,τι δικαιούται να αξιώσει βάσει της

οριστικής σύμβασης.[Καρακώστας /Τριαντός /Βαρέλα, ΑΚ, αρ. 166 αρ. 469 Νικολόπουλος, σε ΣΕΑΚ Γεωργιάδη, άρθρο 166. Αρ, 1].

Το δικαίωμα που παρέχει το προσύμφωνο στον έναν συμβαλλόμενο να απαιτήσει τη σύμπραξη του άλλου στην κατάρτιση της οριστικής σύμβασης είναι περιουσιακό, μεταβιβάστο, κληρονομητό και, εφόσον δεν συνδέεται στενά με πρόσωπα των αντισυμβαλλομένων, κατασχετό (1022 ΚΠολΔ). [Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου.

**Επειδή** έχει γίνει δεκτό ότι «...ακίνητα της κληρονομιάς για τα οποία οι κληρονόμοι με προσύμφωνο που καταρτίστηκε μεταξύ αυτών και του μετέπειτα κληρονομούμενου, απέκτησαν ενοχικό δικαίωμα για κτήση τους με αγορά, η οποία δεν ολοκληρώθηκε μέχρι τον θάνατο του κληρονομούμενου (πωλητή), περιέρχονται στην κυριότητα των κληρονόμων, από και δια του θανάτου με τίτλο κληρονομιάς. Τη μεταβίβαση αυτή ως αιτία θανάτου δεν αναιρεί το γεγονός της ύπαρξης εκ προσυμφώνου απαίτησης μεταβίβασης σ' αυτούς της κυριότητας με επαχθή αιτία, αφού αυτή (απαίτηση) κατέστη ανυπαίτια και οριστικά αδύνατη, συνέπεια της απόκτησης των ίδιων ακινήτων, εκ του προσυμφώνου δικαιούχους με κληρονομιά...» (βλ. ad hoc ΣτΕ 1337/1987, 120/2003 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1122/5-11-2004)

**Επειδή**, εν προκειμένω με την υπ' αριθμ. 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφέρεται ότι :

*«.....Εφόσον όμως ο εκ του, προσυμφώνου ή του πληρεξουσίου δικαιούχου της μεταβίβασης συμπίπτει με το πρόσωπο του, υπόχρεου, όπως μπορεί να συμβεί όταν ο πρώτος είναι μοναδικός κληρονόμος του δευτέρου, τότε η υποχρέωσή προς μεταβίβαση προς το πρόσωπο του δικαιούχου αποσβήνεται λόγω συγχύσεως, αφού ήδη αυτός έχει καταστεί κύριος του αντικειμένου της μεταβίβασης αιτία κληρονομικής διαδοχής (βλ. ad hoc ΣτΕ 1337/87).....».*

**Επειδή**, εν προκειμένω στις 7-11-1995 συντάχθηκε το υπ' αριθμ. ....../7-11-1995 προσύμφωνο πώλησης της συμβολαιογράφου ..... μεταξύ του αποβιώσαντος ..... και του γιού του ..... που αφορά τον αγρό έκτασης 40.242 τ.μ. με αρ. τμχ 432 στην κτηματική περιφέρεια ..... Δημοτικού Διαμερίσματος ..... Δήμου ..... Νομού ....., το οποίο ουδέποτε κατέστη οριστικό και συνεπώς δεν μεταβιβάστηκε το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας αυτού στον .....

**Επειδή** ο ..... υπέβαλε την ...../28-7-2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς βάσει της από 8/9/2009 ιδιόγραφης διαθήκης του πατέρα του, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ. ....../2010 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., που τον εγκατέστησε κληρονόμο του στο συγκεκριμένο αγροτεμάχιο, χωρίς να αναφέρει το υπ' αρ. ....../7-11-1995 προσύμφωνο πώλησης ούτε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς, ούτε στην υπ' αρ. ....../13-5-2011 πράξη αποδοχής

κληρονομιάς της συμβολαιογράφου ..... που συντάχθηκε για την αποδοχή του ανωτέρω αγροτεμαχίου από τον κληρονόμο.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν διεκδίκησε την αποζημίωση όπως είχε το δικαίωμα, ούτε προχώρησε στη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου, αλλά εισέπραξε το ποσό της αποζημίωσης ενεργώντας μόνο από κοινού με τον ....., δικηγόρο ..... βάσει του υπ' αριθμ. ..../25-5-2005 ειδικού πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου ..... αντί του πατέρα του και για λογαριασμό του.

Συνεπώς εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το επίμαχο ακίνητο ανήκε στον κληρονομούμενο μέχρι το θάνατό του και επομένως ορθώς υπεισήλθε στο ενεργητικό της κληρονομιάς και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό:**

**Επειδή**, στο άρθρο 3§3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:  
«.....1. Στο φόρο υποβάλλεται:

.....3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία.

Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος...»

**Επειδή**, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν. 2961/2001, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο θανάτου του, καθιερώνεται

νόμιμο μαχητό τεκμήριο μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε παρ' αυτό και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιαιά περιουσία το τίμημα εκ της υπ' αυτού εκποίησης ακινήτων, αν ο κληρονομούμενος τα εκποίησε εντός της τελευταίας προ του θανάτου του πενταετίας (ΣτΕ 3241/1990).

**Επειδή**, περαιτέρω, από τη ίδια ως άνω διάταξη συνάγεται κατά τεκμήριο νόμου, ότι αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο στο φόρο και το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την εκποίηση ακινήτων κατά την αμέσως προηγούμενη πενταετία προ του θανάτου του. Σχετικά με την ως άνω διάταξη η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την ημερομηνία και το τίμημα της εκποίησης, ενώ ο κληρονόμος μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (Κώδικας Φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, Ι.Φωτόπουλος, σελ.94).

**Επειδή**, το σχετικό τίμημα από την πώληση ακινήτου λίγο πριν το θάνατο του κληρονομούμενου αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς (ΣτΕ 265/1989).

**Επειδή**, εν προκειμένω με την ΠΟΛ. 1122/5-11-2004 κοινοποιήθηκε η 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και με την οποία διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«...Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. 2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και:

**άρθρο 3 παρ. 3:** Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά **το τίμημα από την εκποίηση** ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

.....

β) Σύμβαση προσυμφώνου νομικής παροχής ή δωρεάς με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύουν και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα - Θάνατος: αυτού - Σύμβαση οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή νομικής παροχής μετά το θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Με το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα μεταβιβάζεται στους κληρονόμους αυτού αφενός το ακίνητο και αφετέρου η εκ προσυμφώνου υποχρέωση για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση αυτή:

.... ii) Αν ο εκ προσυμφώνου δικαιούχος είναι και κληρονόμος του θανόντος, υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, χωρίς την αναγνώριση της υποχρέωσης για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου ως παθητικού της κληρονομιάς, κατά το χρόνο θανάτου, αφού προηγείται εκ του νόμου η αιτία θανάτου

κήση. Αν βέβαια ο εκ προσυμφώνου δωρεοδόχος ή τέκνο (κληρονόμος) προχωρήσει περαιτέρω και στην κατάρτιση οριστικού συμβολαίου, εκτός του φόρου κληρονομιάς οφείλει και φόρο δωρεάς ή γονικής παροχής.

.....

γ) Σύμβαση προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύουν και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή - Θάνατος αυτού - Σύμβαση οριστικού συμβολαίου πώλησης μετά το - θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα προαναφερθέντα **στην περ. β** (ανάλογα αν ο εκ προσυμφώνου αγοραστής έχει και την ιδιότητα του κληρονόμου ή όχι). Εξετάζεται όμως επιπλέον αν, μέχρι το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή, είχε καταβληθεί το τίμημα της μεταβίβασης.

Οπότε διακρίνουμε:

- i) Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, τούτο αποτελεί ενεργητικό για τον κληρονόμο είτε αυτός είναι ΕΚ προσυμφώνου αγορά της είτε όχι...».
- ii) Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα πριν την τελευταία προ του θανάτου πενταετία, τούτο δεν λαμβάνεται υπόψη στην κληρονομιά περιουσία.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 335 του ΑΚ : «Αν κατά την εκπλήρωσή της η παροχή είναι ολικά ή μερικά αδύνατη για λόγους που είτε είναι γενικοί είτε αφορούν τον οφειλέτη, αυτός έχει υποχρέωση να ανορθώσει τη ζημία του δανειστή που επέρχεται από την αδυναμία.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 338 του ΑΚ : «Αν ο οφειλέτης απαλλάχθηκε από την υποχρέωσή του, επειδή βρισκόταν σε αδυναμία να την εκπληρώσει από το γεγονός για το οποίο δεν έχει ευθύνη, οφείλει να αποδώσει στο δανειστή καθετί που περιήλθε σ' αυτόν εξαιτίας αυτού του γεγονότος.

Κατά την έννοια της ΑΚ 338 περιέλθον είναι κάθε περιουσιακό όφελος που συνεπεία του γεγονότος της αδυναμίας περιέρχεται στον οφειλέτη. Περιέλθον π.χ. αποτελεί : το ποσό του ασφαρίσματος που δικαιούται να λάβει ο οφειλέτης λόγω καταστροφής της ασφαλισμένης κατά του σχετικού κινδύνου, παροχής ή αποζημίωση που έλαβε ο οφειλέτης λόγω αναγκαστικής απαλλοτριώσεως της οφειλόμενης παροχής, η εκπλήρωση της οποίας απέβη έτσι (ανυπαίτιως) αδύνατη. [...].

Τέλος η ΑΚ 338 δεν εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως, δηλαδή δεν αποδίδεται στο δανειστή το περιέλθον παρά μόνο αν το ζητήσει. Το βάρος της απόδειξης ότι υπάρχει περιέλθον και σε τι τούτο συνίσταται φέρει ο ενάγων δανειστής .»[Γεωργιάδης Αστ. Ενοχικό Δίκαιο Γενικό Μέρος, Ε' έκδοση σελ 60].

**Επειδή** από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώθηκε τμήμα **6.727,84 τ.μ.** (με την Κ ...../7-12-2004 απόφαση του Γενικού Γραμματέα ..... που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ ...../31-12-2004 Τεύχος Δ) και το ανωτέρω αγροτεμάχιο απέμεινε με έκταση **33.514,16 τ.μ.**, ενώ για την απαλλοτρίωση αυτή δόθηκε αποζημίωση στον κληρονομούμενο ύψους 245.326,34 €

**Επειδή**, η συγκεκριμένη αποζημίωση εισπράχτηκε μεν από τον προσφεύγοντα, αλλά όχι για λογαριασμό του, αλλά με εξουσιοδότηση για λογαριασμό του κληρονομούμενου. Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η αποζημίωση για το περιέλθον δεν δίνεται αυτομάτως στον δανειστή, αλλά πρέπει να καταφύγει δικαστικώς και να την απαιτήσει. Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, ούτε διεκδίκησε την αποζημίωση για την αδυναμία καταβολής όλης της εκ προσυμφώνου παροχής, αλλά ούτε προέβη στην οριστικοποίηση του προσυμφώνου, παρότι είχε το δικαίωμα της αυτοσύμβασης και μπορούσε ανά πάσα στιγμή να αποκτήσει την πλήρη κυριότητα του αγροτεμαχίου. Αντιθέτως, ακόμα και μετά το θάνατο του κληρονομούμενου κατέθεσε δήλωση φόρου κληρονομιάς και στη συνέχεια προέβη σε μεταβίβαση του αγροτεμαχίου χωρίς να κάνει μνεία του επίμαχου προσυμφώνου αγοράς του αγροτεμαχίου. Κατά συνέπεια, η αποζημίωση απαλλοτρίωσης ανήκε στον κληρονομούμενο για την οποία ορθώς δεν φορολογήθηκε, ωστόσο κατά την ένταξή της στην κληρονομική μερίδα καθίσταται φορολογητέα και δύναται πλέον να φορολογηθεί στο όνομα των κληρονόμων κατά το μερίδιο της κληρονομικής μερίδας του εκάστου εξ αυτών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων απέκτησε την κυριότητα του αγροτεμαχίου βάσει της διαθήκης και όχι βάσει του προσυμφώνου, το ποσό της αποζημίωσης δε δύναται να ενταχθεί στο παθητικό της κληρονομιάς και να θεωρηθεί ως απαίτηση του εκ προσυμφώνου αγοραστή προς τους κληρονόμους και για το λόγο αυτό ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... , ΑΦΜ .....

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

Με την υπ' αρ. ..../2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

|  |               |                |
|--|---------------|----------------|
|  | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης |
|--|---------------|----------------|

|                                    |                   |                   |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|
|                                    |                   | ΔΕΔ               |
| Οφειλόμενη διαφορά φόρου           | 8.177,55€         | 8.177,55€         |
| Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης | 8.386,90€         | 8.386,90€         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>         | <b>16.564,45€</b> | <b>16.564,45€</b> |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση:**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.