



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-07-2021

Αριθμός Απόφασης: 1780

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 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 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 **31.978,86€**, πλέον πρόσθετος φόρος, ύψους **32.797,52€**, ήτοι συνολικό ποσό: **64.776,38€**.

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	ΑΦΜ.	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 : Έναν αγρό με αριθμό τεμαχίου 432, έκτασης 40.242 τ.μ. , που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια Δημοτικού Διαμερίσματος Δήμου Νομού, συνορευόμενο γύρω με τα υπ' αρ. 433, 434, 443 αγροτεμάχια και με αγροτικές οδούς. Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται 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 απομένει με έκταση 33.514,16 τ.μ. 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	231.793,92

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 ^{ης} 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 : 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 40.242 τ.μ. , 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. Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται 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 απομένει με έκταση 33.514,16 τ.μ.	231.793,92	707.293,60
2	Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας FORD FIESTA χρώματος μπλε, 1 ^{ης} 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
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	260.614,31	987.440,33

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 :

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
1	Ένας αγρός με αριθμό τεμαχίου 432, έκτασης 40.242 τ.μ. , που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια Δημοτικού Διαμερίσματος Δήμου Νομού, μέσα στο οποίο υφίσταται ισόγεια αποθήκη επιφανείας 100,00 τ.μ. Από το ανωτέρω αγροτεμάχιο απαλλοτριώνεται 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 απομένει με έκταση 33.514,16 τ.μ.	231.793,92 -	701.053,60 36.400,00
2	Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας FORD FIESTA χρώματος μπλε, 1 ^{ης} 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
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	260.614,31	1.017.600,33

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 πληρεξουσίου 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 :

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

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 διαμορφώνεται 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 ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ 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 ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ 20% ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 102,56%		32.797,52
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :		64.776,38 €

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

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ :	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ 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 :		16.564,45 €

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

1. Εσφαλμένα κρίθηκε ότι το 432 αγροτεμάχιο έχει πρόσωπο στην Εθνική οδό, δεν λήφθηκε υπόψη η πολύ μεγάλη απόσταση και ότι μεσολαβούν και άλλες ιδιοκτησίες μεταξύ του 432

αγροτεμαχίου και της Εθνικής οδού. Επιπλέον, ο υπολογισμός της αξίας έγινε με επίκληση και με Ειδική Βασική Αξία (ΕΒΑ) 6,00€ αντί της αρχικής βασικής αξίας (ΑΒΑ) 2,00€ με βάση την οποία προέβη ο ίδιος σε υπολογισμό της αξίας του.

2. Το Ελληνικό Δημόσιο βάσει του υπολογισμού της αξίας της αποζημίωσης για το απαλλοτριούμενο κομμάτι του αγροτεμαχίου, προσδιόρισε την αντικειμενική αξία ολόκληρου του ακινήτου, δηλ. ολόκληρου του αγρού 432 συνολικής έκτασης 40.242 τμ στο ποσό των 43.863,78€ (40.242 X 1,09).
3. Εσφαλμένα θεωρήθηκε ενεργητικό της κληρονομιάς η αποθήκη, διότι αυτή αποδεδειγμένα δεν υφίσταται στις 7-11-1995 όταν καταρτίστηκε το με αρ./7-11-1995 συμβολαιογραφικό προσύμφωνο πώλησης του επίμαχου ακινήτου, το οποίο με σαφήνεια περιγράφεται άνευ οποιουδήποτε κτίσματος. Το ποσό της αξίας του κτίσματος και των αντίστοιχων γι' αυτό δαπανών συνιστά ενοχική αξίωση του ιδίου ο οποίος το έχει ανεγείρει με δικές του δαπάνες.
4. Εσφαλμένα καταλογίστηκε φόρος για οικοσκευή, η οποία απλώς δεν υφίσταται.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο 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. 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 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των 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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:[...]

α. Όσες αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα, και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β' του ν.[2961/2001](#)). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό

συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14 § 3, του ν. [2579/1998](#)).

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου ότι ο αγρός έχει πρόσωπο στην Εθνική οδό βασίστηκε στα εξής :

- I. Στο από τον Μάιο του 2010 τοπογραφικό διάγραμμα του πολιτικού μηχανικού για τον 432 αγρό που ο ίδιος ο προσφεύγων κατέθεσε και στο οποίο βεβαιώνεται ότι το αγροτεμάχιο έχει πρόσοψη σε αγροτική και παράπλευρη οδό του Εθνικού δικτύου
- II. Στο κτηματολογικό διάγραμμα Α/Κ της Εγνατίας Οδού Α.Ε. που επίσης κατέθεσε ο προσφεύγων.
- III. Στην απάντηση της διεύθυνσης Τεχνικών Έργων ΠΕ που δόθηκε κατόπιν του εγγράφου της Δ.Ο.Υ. με αρ. πρωτ./13-10-2020, η οποία απέστειλε συνημμένα απόσπασμα κτηματολογικού διαγράμματος της απαλλοτρίωσης, όπου φαίνεται η οριογραμμή απαλλοτρίωσης που εφάπτεται στο 432 αγροτεμάχιο, ο άξονας της υπ' αρ. 2 Εθνικής Οδού και ο άξονας της 10^{ης} Επαρχιακής Οδού. Από τη μελέτη του διαγράμματος προέκυψε ότι: α) αναφορικά με το βόρειο μέτωπο του αγρού 432, η παράλληλη στην αγροτική οδό, όπου ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι ο κηρυγμένος δρόμος αναδασμού, είναι η υπ' αρ. 2 Εθνική οδός, β) ως προς το δυτικό όριο του αγρού πρόκειται για τη συνέχεια της προαναφερόμενης αγροτικής οδού, είναι παράλληλη της Εθνικής οδού, συνδέεται με την κάθετη οδό που χρησιμεύει ως κλάδος του ανισόπεδου κόμβου και είναι εντός της απαλλοτριωτέας έκτασης.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό 4 της υπ' αριθμ. 678/2012 απόφασης του ΣτΕ: «...Κατ' επίκληση της ως άνω νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθμ. 1144814/26361/30.12.1998 «Προσδιορισμός της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» (Β' 1328/31.12.1998). Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ως άνω Υπουργικής Απόφασης, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθμ. 1059122/2815/ΔΟΟ Τ.Υ./15.6.1999 (Β' 1321/25.6.1999) και 1107354/5683/ΔΟΟΤΥ/16.11.1999 (Β' 2080/26.11.1999) ορίζεται ότι: «Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης, μη αρδευόμενης, με μονοετή καλλιέργεια, που δεν έχει πρόσωπο σε Εθνική, Επαρχιακή, Δημοτική ή Κοινοτική οδό και απέχει από τη θάλασσα απόσταση μεγαλύτερη από 800 μέτρα. Ειδική Βασική Αξία Γης (Ε.Β.Α.) είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης μη αρδευόμενης με μονοετή καλλιέργεια και

λαμβάνεται υπόψη μόνο για εδαφικές εκτάσεις που έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα. Η Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) και η Ειδική Βασική Αξία (Ε.Β.Α.) ορίζονται και αναπροσαρμόζονται για κάθε Δήμο ή Δημοτικό Διαμέρισμα ή Κοινότητα ή Κοινοτικό Διαμέρισμα ή Οικισμό της χώρας, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση των αρμόδιων Επιτροπών του άρθ. 41 του Ν. 1249/82.».

Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διάταξης, πρόσωπο σε εθνική οδό θεωρείται ότι διαθέτει όχι μόνο η αγροτική έκταση που εφάπτεται σε εθνική οδό, αλλά και εκείνη που έχει πρόσωπο σε δρόμο παράπλευρο εθνικής οδού, δεδομένου ότι οι εθνικές οδοί, ως δρόμοι ταχείας κυκλοφορίας, εξυπηρετούν τις παρακείμενες ιδιοκτησίες όχι απευθείας, αλλά, για λόγους ασφάλειας και καλύτερης εξυπηρέτησης της οδικής κυκλοφορίας, μόνο μέσω παράπλευρων βοηθητικών οδών.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ 13§1 του ν. 2882/2001: «Υπολογισμός της αξίας απαλλοτριωμένου ακινήτου»: **1.** Η αποζημίωση πρέπει να είναι πλήρης και να ανταποκρίνεται στην αξία του απαλλοτριωμένου ακινήτου κατά τον χρόνο της συζήτησης ενώπιον του δικαστηρίου για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης ή, σε περίπτωση απευθείας αίτησης για οριστικό προσδιορισμό, κατά το χρόνο της συζήτησης για τον προσδιορισμό αυτό.

Ως κριτήριο για την εκτίμηση της αξίας του απαλλοτριωμένου λαμβάνεται υπόψη και η αξία που έχουν κατά τον κρίσιμο χρόνο παρακείμενα και ομοειδή ακίνητα καθώς και η πρόσσοδος του απαλλοτριωμένου.

Επειδή βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι το επίμαχο ακίνητο έχει πρόσσοψη σε εθνική οδό, ασχέτως αν εφάπτεται πάνω της ή όχι, επομένως ορθώς ο υπολογισμός της αξίας του έγινε με ΕΒΑ και όχι ΑΒΑ, και η αντικειμενική του αξία προσδιορίστηκε βάσει των ορθών συντελεστών φορολόγησης που ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τρόπο υπολογισμού της αξίας απαλλοτριωμένων ακινήτων που αφορά αποκλειστικά την αποζημίωση της απαλλοτρίωσης και ο οποίος δεν εφαρμόζεται στη φορολογία κεφαλαίου και δη στη φορολογία κληρονομιών, όπου για τον υπολογισμό της αξίας των φορολογούμενων ακινήτων, εφαρμόζεται κατά αποκλειστικότητα ως ειδικός, ο νόμος 2961/2001 και οι αναφερόμενες σ' αυτόν διατάξεις, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

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 ιδίων 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 δικαιούχος 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 τουπου 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 προσφεύγων υπέβαλε την/28-7-2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς βάσει της από 8/9/2009 ιδióγραφης 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, σύμφωνα με το αρ. 953 του ΑΚ : «Συστατικό μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ.Δ13 ΦΜΑΠ 1156255 ΕΞ/14-11-2012 έγγραφο του Τμήματος Φ.Μ.Α.Π. της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών τέθηκαν υπόψη της Φορολογικής αρχής – μεταξύ άλλων – τα ακόλουθα :

«Σύμφωνα με το άρθρο 948 του Α.Κ., ακίνητα είναι μόνο το έδαφος και τα συστατικά μέρη αυτού. Συστατικό είναι το μέρος πράγματος που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη δική του ή του κύριου πράγματος (άρθρο 953 Α.Κ.). Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 954 του Α.Κ. συστατικά είναι τα πράγματα που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος στέρα, ιδιαίτερα τα οικοδομήματα. Στην ερμηνεία του Α.Κ. αναφέρεται ότι δεν είναι απαραίτητο η σύνδεση να είναι στερεή ή να έχει χρησιμοποιηθεί γι' αυτή συνδετικό υλικό. Αρκεί και απλός χαλαρός σύνδεσμος, εφόσον τα μέρη του σύνθετου πράγματος έχασαν κατά την αντίληψη των συναλλαγών την σωματική τους αυτοτέλεια και αποτελούν μαζί με το πράγμα με το οποίο ενώθηκαν, λειτουργικά ενιαίο πράγμα. Το αν δηλαδή υπάρχει ενιαίο πράγμα ή όχι, κρίνεται κατά την αντίληψη των συναλλαγών με κριτήρια οικονομικά (βλ. Μπαλή, Γεν. Αρχ. & 191). Επιπλέον, στο άρθρο 1001 του Α.Κ. ορίζεται ότι η κυριότητα πάνω σε ακίνητο εκτείνεται, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, στο χώρο πάνω και κάτω από το έδαφος (Γεωργιάδη-Σταθοπούλου – Αστικός Κώδικας – Εμπράγματο Δίκαιο τ. V, Αφοί Σάκουλα, 1985».

Συνεπώς εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αποθήκη αφού αποτελεί συστατικό του οικοπέδου, ανεξάρτητα αν κτίστηκε από τον προσφεύγοντα, στην πραγματικότητα ανήκε στον

κληρονομούμενο, λόγω κυριότητας επί του οικοπέδου μέχρι το θάνατό του και επομένως ορθώς υπεισήλθε στο ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 2961/01: 1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2.Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια : α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του **συνόλου** των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1820 του Αστικού Κώδικα: «Εκείνος από τους συζύγους που επιζεί, καλείται, ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου, με τους συγγενείς της πρώτης τάξης στο τέταρτο και με τους συγγενείς των άλλων τάξεων στο μισό της κληρονομιάς. Επιπλέον παίρνει ως εξαιρέτο, ανεξάρτητα από την τάξη με την οποία καλείται, τα έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε μόνος εκείνος που επιζεί είτε και οι δυο σύζυγοι. Αν όμως υπάρχουν τέκνα του συζύγου που πέθανε, λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες και αυτών, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές περιστάσεις για λόγους επιείκειας.»

Επειδή, η διάταξη είναι σαφής και αναφέρεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι των οικοπέδων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι φορολογήθηκε υπέρογκα για την οικοσκευή πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Συνεπώς η αξία της οικοσκευής είναι $36.400,00 \cdot 1/30 = 1.213,33\text{€}$

Ως εκ τούτου το σύνολο μερίδας για φορολόγηση με την κλίμακα διαμορφώνεται ως εξής:

701.053,60+36.400,00+2.000,00+1.213,33=740.666,93€

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ :	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	231.793,92	740.666,93
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		740.666,93
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ		
ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ		1.217,36
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		739.449,57
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ		739.449,57
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3815/2010 Α' ΚΑΤ.		30.444,96
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ		802,94
ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΥΠΟΛ. ΠΡΟΓΕΝ. ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		29.642,02
Η ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΑΞΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ 20% ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		30.400,86
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :		60.042,88€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	29642,02* 120%=35. 570,42	29642,02*50%= 14.821,01	29.642,02*52,56 %=15.579,85€	30.400,86	30.400,86

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή 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	31.978,86€	29.642,02€
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	32.797,52€	30.400,86€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	64.776,38€	60.042,88€

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.