



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 27.05.2020

Αριθμός Απόφασης: 940

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα

μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά των αριθμό12.2019 και12.2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις με αριθμό12.2019 και12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., που 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 τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, , κύριος φόρος 3.166,53€ πλέον προστίμου ποσού 2.970,20€ αρ. 49 Ν. 4509/2017 ήτοι σύνολο φόρου 6.136,73€.

Με τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος 8.100,98€ πλέον προστίμου ποσού 7.598,72€ αρ. 49 Ν. 4509/2017 ήτοι σύνολο φόρου 15.699,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 11.12.2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου προσδιορισμού αξίας περιουσιακών στοιχείων δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, όπου διαπιστώνονται οι ακόλουθες διαφορές (βάσει δήλωσης και ελέγχου):

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΣΕ €	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ €
1	Ποσοστό 1/16 εξ αδιαιρέτου του με αριθμό 342 αγρού, κείμενου στα (ΣΑΑΚ), Δήμου, Νομού Καβάλας, έκτασης 19.215 τ.μ., μονοετούς καλλιέργειας, αρδευόμενου με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο	3.501,93	875,48
2	Αγρός έκτασης 5.876,36 τ.μ., κείμενος στο Καβάλας, προερχόμενος από τμήματα των υπ' αρ. αγρών, πλησίον περιφερειακής οδού, μη αρδευόμενος, μονοετούς καλλιέργειας σε Ζ.Ο.Ε.	17.629,08	19.391,99
3	Οικόπεδο έκτασης 1.724,418 τ.μ., κείμενο στο Καβάλας, το οποίο έχει ρυμοτομηθεί με τη με αριθμό /2000 πράξη τακτοποίησης – προσκύρωσης και αναλογισμού της Πολεοδομίας Καβάλας για τη διάνοιξη της περιφερειακής οδού και προέρχεται από τους με αριθμό αγρούς.	4.680,00	250.351,00
4	Οικόπεδο έκτασης 1.843,22 τ.μ., κείμενο στο Καβάλας από το οποίο ρυμοτομούνται 1.184,28 τ.μ. με εναπομείναν εμβαδόν 658,94 τ.μ. Εντός του οικοπέδου υφίστανται κτίσματα συνολικού εμβαδού 152,51 τ.μ., εκ των οποίων 82,97 τ.μ. αποτελούν οικία και τα υπόλοιπα βοηθητικούς χώρους, χωρίς μπετόν και κεντρική θέρμανση με ημερομηνία πρώτης ηλεκτροδότησης 05.04.1961	18.000,00 (οικόπεδο)	60.183,08 (οικόπεδο) 74.905,62 (κτίσματα)
5	Τμήμα πώλησης ακινήτου βάσει του με αριθμό10.2003 προσυμφώνου της συμβολαιογράφου Καβάλας	0,00	18.000,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν ή τροποποιηθούν οι με12.2019 και12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους.

1. Η αξία του με α/α 3 ακινήτου του ανωτέρω πίνακα που έχει ρυμοτομηθεί θα έπρεπε να προσδιορισθεί καταρχήν σε 206.930,16€ όσο ήταν η αποζημίωση που έλαβε βάσει της με αριθμό .../2002 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Καβάλας η οποία έχει

καταστεί οριστική και αμετάκλητη. Πέραν τούτου από τη συνολική έκταση των 1.724,418 τ.μ. αποζημιώνεται μόνο για τα 1.077, 017 τ.μ. , καθώς για τα 647,401 τ.μ. βάσει της με αριθμό/2000 πράξης τακτοποίησης, προσκύρωσης και αναλογισμού της Διεύθυνσης Πολεοδομίας Νομού Καβάλας, η οποία κυρώθηκε με τη με αριθμό/2000 απόφαση του Νομάρχη Καβάλας υπάρχει αυταποζημίωση. Κατόπιν τούτου η αξία του υπό κρίση ακινήτου θα έπρεπε να προσδιοριστεί τελικώς σε 129.242,04€ (1.077,418 τ.μ. X 120€).

2. Εντός του με α/α 4 οικοπέδου του ανωτέρω πίνακα υφίστανται πράγματι κτίσματα εμβαδού 150 τ.μ., ωστόσο στο τμήμα που κληρονόμησε υπάρχουν κτίσματα συνολικού εμβαδού 83 τ.μ. Από τα κτίσματα αυτά μόνο το νότιο τμήμα είναι κατοικήσιμο και έχει εμβαδό 25 τ.μ. περίπου, ενώ τα 58 τ.μ. είναι μαντρί και κοτέτσι και έχουν στέγη από ελενίτ. Τα υπόλοιπα κτίσματα είναι παραρτήματα της κατοικίας, ήτοι εξωτερικές αποθήκες για ξύλα κατασκευασμένες από λαμαρίνες και φούρνος τα οποία είναι και υπό κατεδάφιση.
3. Μη ορθώς συμπεριελήφθη το τίμημα της μεταβίβασης ακινήτου που έλαβε χώρα δυνάμει του με αριθμό10.2003 προσυμφώνου της συμβολαιογράφου Καβάλας, καθώς αυτό δεν καταβλήθηκε ποτέ λόγω της εικονικότητας του προσυμφώνου το οποίο καταρτίσθηκε με μοναδικό σκοπό την εξασφάλισή της από τη μητέρα της (κληρονομούμενης) ως αντάλλαγμα της φροντίδας που της παρείχε. Τούτο αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η αξία του ακινήτου είναι σαφώς υψηλότερη, καθώς και από το ότι το τίμημα δεν συμπεριελήφθη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της μητέρας της ούτε το ακίνητο διεγράφη από τη δήλωση Ε9 της.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. Β του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Β. 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, κατάσταση, 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 αυξομείωσής 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 αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή 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».

Επειδή, με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται 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».

Επειδή, με την 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ. 1149/9-6-1994 απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

«Τροποποίηση, βελτίωση και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2

1. Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και μόνον αν αυτά (ακίνητα) βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο σύστημα.

.....

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από: α) την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του. Εάν δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω αποδεικτικά στοιχεία, τότε η κατηγορία (το είδος) του ακινήτου, αποδεικνύεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματός του. Εάν όμως στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου και η αξία του υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να διασταυρωθούν και από την δήλωση φόρου εισοδήματος του πωλητή, κληρονόμου ή δωρητού. Σε περίπτωση που το κτίριο είναι κενό κατά το χρόνο της φορολογίας, ως χρήση λαμβάνεται η αναφερόμενη στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια και σε περίπτωση που δεν υπάρχει άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή άλλο έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία πριν τη διακοπή χρήση του κτιρίου.

Αν τμήματα του ίδιου κτιρίου έχουν διαφορετικές χρήσεις ή τρόπο κατασκευής ή παλαιότητα ή στάδιο αποπεράτωσης, ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων γίνεται χωριστά για κάθε τμήμα με το αντίστοιχο έντυπο."

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό, έντυπο, ως ακολούθως:

α) Με το έντυπο 1 υπολογίζεται η αξία κατοικίας ή διαμερίσματος καθώς και επαγγελματικής στέγης σε όροφο κτιρίου μη προοριζομένου, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων - καταστημάτων.

.....
γ) Με το έντυπο 3 υπολογίζεται η αξία:

γα) Του οικοπέδου.

γβ) Ποσοστών οικοπέδου που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή μελλοντική επιφάνεια κτίσματος.

γγ) Ποσοστών οικοπέδου που δεν μπορούν να οικοδομηθούν λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης.

γδ) Δουλείας χρήσης ορισμένης επιφάνειας (σε δώμα, όροφο, πυλωτή ή ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου).

.....
22. Για να θεωρηθεί ότι ένα ακίνητο ή τμήμα του είναι απαλλοτριωτέο απαιτείται πρόσφατο έγγραφο από την αρχή που κήρυξε την απαλλοτρίωση, από το οποίο να προκύπτει:

α) Ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (πράξη κήρυξης της απαλλοτρίωσης και Φ.Ε.Κ. στο οποίο έχει δημοσιευθεί).

β) Ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί και

γ) Η επιφάνεια των απαλλοτριωτέων τμημάτων.

Σε απαλλοτριωτέο ακίνητο που έχει χαρακτηριστεί και ως διατηρητέο, εφαρμόζεται μόνο ο συντελεστής του διατηρητέου. Αν απαλλοτριώνεται τμήμα μόνο του ακινήτου ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται χωριστά για το απαλλοτριωτέο τμήμα για το οποίο δεν ισχύουν οι συντελεστές πρόσοψης και το κριτήριο βάθους και χωριστά για το υπόλοιπο τμήμα.

.....
Άρθρο 3

Κατοικία ή διαμέρισμα σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό

1. Φορολογητέα `Αξια

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 1 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν (αυξητικά ή μειωτικά) την τελική διαμόρφωση της.

Σε περίπτωση που στην κατοικία αντιστοιχεί και υπόλοιπο ποσοστό οικοπέδου για τον υπολογισμό της αξίας του συμπληρώνεται υποχρεωτικά και το έντυπο 3.

.....

Άρθρο 5

Οικοπέδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό

.....

Η επιφάνεια του οικοπέδου λαμβάνεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 17 του άρθρου 2.

Για τον υπολογισμό της αξίας του οικοπέδου διακρίνουμε τις ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις:

α) Αν το οικόπεδο εντάχθηκε στο σχέδιο με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. της 17.7.1923 (Φ.Ε.Κ. 228 Α'/16.8.1923) και δεν έχει συνταχθεί ακόμη η σχετική πράξη τακτοποίησης και αναλογισμού αποζημιώσεων, συμπληρώνεται χωριστό έντυπο για το απαλλοτριωτέο και χωριστό για το μη απαλλοτριωτέο τμήμα του οικοπέδου. Απαιτείται προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, με την οποία να καθορίζονται οι επιφάνειες των απαλλοτριωτέων και μη απαλλοτριωτέων τμημάτων, όπως αυτές προκύπτουν με γραφικό υπολογισμό από τα σχετικά τοπογραφικά διαγράμματα.

β) Αν το οικόπεδο εντάχθηκε στο σχέδιο με βάση τις διατάξεις του Ν. 1...7/1983 (Φ.Ε.Κ. ...Α') με οφειλή εισφοράς σε γη και δεν έχει συνταχθεί ακόμη η σχετική πράξη εφαρμογής, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, που να αναφέρει την επιφάνεια της οφειλόμενης εισφοράς σε γη (Εισφ.) και την απαλλοτριωτέα επιφάνεια (Εαπαλλ.), όπως προκύπτουν γραφικά από τα σχετικά τοπογραφικά διαγράμματα. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να προσκομίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όταν συντρέχει αποδεδειγμένα αποχρών λόγος το αργότερο μέσα σε τρεις μήνες από την υποβολή της δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή εάν:

βα) Η Εισφ. είναι μεγαλύτερη από την Εαπαλλ., ως επιφάνεια (Ε) του οικοπέδου λαμβάνεται η αρχική επιφάνεια του (Εαρχ.), μειωμένη κατά την επιφάνεια της εισφοράς σε γη (Εισφ.),

Δηλαδή: $E = E_{αρχ.} - E_{εισφ.}$

ββ) Η Εισφ. είναι μικρότερη από την Εαπαλλ., χρησιμοποιείται χωριστό έντυπο για το μη απαλλοτριωτέο τμήμα του οικοπέδου, του οποίου η επιφάνεια είναι $E = E_{αρχ.} - E_{απαλλ.}$ και χωριστό έντυπο για το απαλλοτριωτέο τμήμα, του οποίου η επιφάνεια είναι $E = E_{απαλλ.} - E_{εισφ.}$

Εάν η επιφάνεια του οικοπέδου (Ε) που θα προκύψει από τους ανωτέρω υπολογισμούς είναι:

α) Μικρότερη από το κριτήριο βάθους (ΚΒ), λαμβάνεται υπόψη όλη η επιφάνεια του οικοπέδου.

β) Μεγαλύτερη από το κριτήριο βάθους (KB), ως επιφάνεια (EKB) λαμβάνεται το άθροισμα του κριτηρίου βάθους (KB) και του λόγου του μισού της διαφοράς του κριτηρίου βάθους (KB) από την επιφάνεια (E),

$$\text{Δηλαδή: } EKB = KB + E-KB / 2$$

9. Συντελεστές Ειδικών Συνθηκών (Σ.Ειδ.Σ.)

Αν το οικοπέδο:

γ) Έχει κηρυχθεί απαλλοτριωτέο, κατά την έννοια της παραγρ. 22 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, αν τμήμα μόνο του οικοπέδου δεν είναι οικοδομήσιμο ή απαλλοτριωτέο ή δεσμευμένο, ο υπολογισμός της αξίας γίνεται χωριστά για το τμήμα αυτό και χωριστά για το υπόλοιπο τμήμα του οικοπέδου.

Κατά το υπολογισμό της αξίας, τα οικοπέδα ή τμήματα αυτών εξετάζονται αυτοτελώς και εφαρμόζονται όλοι οι συντελεστές που αντιστοιχούν σ' αυτά εκτός του κριτηρίου βάθους.

Σε οικοπέδα ή τμήματα οικοπέδων που δεν είναι οικοδομήσιμα και τα οποία προσκυρώνονται εκούσια (με αγορά ή ανταλλαγή) σε όμορα, άρτια και οικοδομήσιμα οικοπέδα, δεν εφαρμόζονται οι μειωτικοί συντελεστές των περιπτώσεων α και β.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. ι) του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 η οποία είχε καταργηθεί με την περ. α της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 και η οποία επανήλθε σε ισχύ θεωρούμενη ως ουδέποτε καταργηθείσα με την παρ. 1 του άρθρου 113 του Ν. 4537/2018 ορίζεται ότι:

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος».

Επειδή, με το άρθρο 25 περ. Α παρ. 1 υπ. β του Ν. 3842/2010 που καταργήθηκε από την έναρξη ισχύος του με την παρ.1 του άρθρου 112 Ν.4537/2018,ΦΕΚ Α 84/15.5.2018 οριζόταν ότι:

«β) Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών,

δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, με τη με αριθμό/2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς είχε ζητηθεί η αναβολή φορολογίας αίτημα που έγινε αποδεκτό, ωστόσο εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία αιτήθηκε την άμεση φορολόγηση βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 που κατήργησε την περ. ι του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 και κατά συνέπεια δε είναι δυνατό να γίνει εκ νέου αίτηση αναβολής φορολογίας.

Επειδή, ορθώς η φορολογική αρχή υπολόγισε την αντικειμενική αξία του οικοπέδου έκτασης 1.724,418 τ.μ. που βρίσκεται στο Καβάλας, με το έντυπο 3 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ήταν απαλλοτριωτέο και εφαρμόζοντας συντελεστή ειδικών συνθηκών 0,80 όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1149/1994 για τα ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθού υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εντός του οικοπέδου έκτασης 1.843,22 τ.μ. από το οποίο ρυμοτομούνται 1.184,28 τ.μ. και απομένει εμβαδόν 658,94 τ.μ. που βρίσκεται στο Καβάλας υφίστανται μεν κτίσματα εμβαδού 150 τ.μ., αλλά στο τμήμα που κληρονόμησε υπάρχουν κτίσματα συνολικού εμβαδού 83 τ.μ. και από αυτά μόνο το νότιο τμήμα είναι κατοικήσιμο με εμβαδό 25 τ.μ. περίπου, ενώ τα 58 τ.μ. είναι μαντρί και κοτέτσι και έχουν στέγη από ελενίτ, και τα υπόλοιπα κτίσματα είναι παραρτήματα της κατοικίας, (ήτοι εξωτερικές αποθήκες για ξύλα, κατασκευασμένες από λαμαρίνες και φούρνος) υπό κατεδάφιση. Ωστόσο δεν προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κάποιο στοιχείο (οικοδομική άδεια, πράξη καθέτου ιδιοκτησίας, δήλωση φορολογίας εισοδήματος) που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της και να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ υπολόγισε την αντικειμενική αξία των ανωτέρω κτισμάτων με το έντυπο 1 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 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 κληρονομιά. 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.

.....».

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 διευκρινίσθηκαν 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.

.....

γ) Σύμβαση προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον 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:

ι) Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, τούτο αποτελεί ενεργητικό για τον κληρονόμο είτε αυτός είναι εκ προσυμφώνου αγοραστής είτε όχι».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 3 του Κώδικα (ν. 2961/2001) Στην έννοια της διάταξης «τίμημα από εκποίηση» δεν περιλαμβάνεται μόνο η πώληση, αλλά όπως έχει γίνει δεκτό, και η ανταλλαγή καθώς και οποιαδήποτε άλλη εκποίηση με αντιπαροχή..... Για τον υπολογισμό της τριετίας ή πενταετίας, όπως και από τη δικαστηριακή νομολογία γίνεται δεκτό, λαμβάνεται η αντίστοιχη ημερομηνία με εκείνη του θανάτου του κληρονομούμενου προ τριών (3) ετών προκειμένου περί κινητών, ή πέντε (5) ετών προκειμένου περί ακινήτων, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 241 εδάφιο α' και 243 εδάφιο γ' ΑΚ. Στις προαναφερθείσες περιπτώσεις η φορολογική Αρχή έχει το βάρος να αποδείξει μόνο, προκειμένου περί κινητών την πραγματοποίηση της εκποίησης, την ημερομηνία (εντός της τριετίας) και το τίμημα αυτής, προκειμένου περί ακινήτων, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 241 εδάφιο α' και 243 εδάφιο γ' ΑΚ. Στις προαναφερθείσες περιπτώσεις η φορολογική Αρχή έχει το βάρος να αποδείξει μόνο, προκειμένου περί κινητών την πραγματοποίηση της εκποίησης, την ημερομηνία (εντός της τριετίας) και το τίμημα αυτής, προκειμένου δε περί ακινήτων το συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η εκποίηση (εντός της πενταετίας), την ημερομηνία και το αναγραφόμενο στο σχετικό έγγραφο τίμημα και την αντικειμενική αξία. Από την πλευρά του ο υπόχρεος κληρονόμος, δοθέντος ότι το τεκμήριο είναι μαχητό, μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την κατά τα προεκτεθέντα εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, π.χ. διότι αναλώθηκε από τον κληρονομούμενο εν ζωή για την εξόφληση συγκεκριμένων οικονομικών υποχρεώσεων του (π.χ. δανείου ή αγοράς περιουσιακού στοιχείου), ή για την κάλυψη δαπανών διαβίωσής του, ή ιατροφαρμακευτικής του περίθαλψης, ή για πληρωμή φόρων κ.τ.λ. { Η φορολογία κληρονομιών δωρεών & γονικών παροχών, 5^η έκδοση, Τόμος Α' σελ. 93-95, Ιωάννης Φωτόπουλος}.

Επειδή, εν προκειμένω στις2003 συντάχθηκε το με αριθμό προσύμφωνο της συμβολαιογράφου Καβάλας για πώληση οικοπέδου, έκτασης 1.053 τ.μ. κείμενου στον οικισμό του Δήμου Καβάλας από την κληρονομουμένη στην προσφεύγουσα έναντι τιμήματος 18.000,00€ το οποίο καταβλήθηκε τοις μετρητοίς πριν τη σύνταξη του προσυμφώνου όπως αναφέρεται στο δεύτερο φύλλο του προσυμφώνου.

Επειδή, το ανωτέρω προσύμφωνο και η εξόφληση του τιμήματός του έλαβαν χώρα εντός της πενταετίας πριν το θάνατο της κληρονομουμένης.

Επειδή, το τεκμήριο που θεσπίζει η παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 είναι μαχητό, εντούτοις η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το ανωτέρω αναφερόμενο ποσό δεν αποτέλεσε κληρονομαίο στοιχείο, παρά μόνο επικαλείται εικονικότητα του υπό κρίση προσυμφώνου, που όπως ισχυρίζεται προκύπτει από το ότι η κληρονομουμένη δε δήλωσε το τίμημα του προσυμφώνου στη φορολογική της δήλωση και δε διέγραψε το ακίνητο από την περιουσιακή της κατάσταση, ενέργειες ή παραλείψεις που παραπέμπουν σε μη ορθή τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της κληρονομουμένης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εικονικότητας του προσυμφώνου και ως εκ τούτου εσφαλμένου συνυπολογισμού του τιμήματός του στην κληρονομική της μερίδα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008).

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	3.166,53€
Τόκοι/ πρόστιμα	2.970,20€
Συνολικό ποσό	6.136,73€

Υπ' αριθμό12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων01.2009,02.2009,04.2011 και12.2012, αρ. φακ. Θ .../2008)
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	8.100,00€
Τόκοι/ πρόστιμα	7.598,72€
Συνολικό ποσό	15.699,70€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.