



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/05/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1215

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /12.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ. /2014,Α/2015,Γ/2022 καιΑ/2022 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /12.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ. /2014,Α/2015,Γ/2022 καιΑ/2022 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2014), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /12.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την 25/03/2014 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 34.695,97€ πλέον πρόσθετου φόρου (άρθρου 1 ν.2523/1997) ποσού 41.635,16€, ήτοι συνολικό ποσό 76.331,13€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας κληρονομηθέντων ακινήτων και κατ' επέκταση της κληρονομικής του μερίδας από 558.831,15€ σε 926.835,47€. Μεταξύ των ακινήτων της κληρονομιάς περιουσίας είναι τα κάτωθι:

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά
2	Την ψιλή κυριότητα οικοπέδου εμβαδού 2.005,76τμ εντός οικισμού Ν. που συνορεύει με αιγιαλό.	28.080,64	218.296,61	190.215,97
3	Την ψιλή κυριότητα αγροτεμαχίου εμβαδού 2.626τμ εντός ζώνης του οικισμού σε απόσταση 56 μέτρων από τη θάλασσα.	34.841,24	38.712,49	3.871,25
6	Την ψιλή κυριότητα οικοπέδου εμβαδού 1.447,80τμ στο μη συνεκτικό τμήμα του οικισμού ευρισκόμενο σε απόσταση 38 μέτρων από τη θάλασσα.	70.000,00	162.153,60	92.153,60

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου, εμβαδού 2.005,76τμ, διότι είναι άρτιο και μη οικοδομήσιμο εκ των οποίων 983,69τμ είναι ρυμοτομούμενο τμήμα και το εναπομένον είναι 1.022,07τμ. Το ρυμοτομικό βάρος καθιστά το μη ρυμοτομούμενο τμήμα του οικοπέδου εμβαδού 1.022,07 τ.μ. μη οικοδομήσιμο χωρίς να μπορεί να εκδοθεί γι' αυτό οικοδομική άδεια παρά μόνο για λόγους αλλαγής χρήσης και υγιεινής, γεγονός που απομειώνει την αξία του ακινήτου. Μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης για τα ρυμοτομούμενα κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης.
- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του αγροτεμαχίου, εκτάσεως 2.626τμ, μη άρτιου και μη οικοδομήσιμου, εκ των οποίων 516,48τμ είναι ρυμοτομούμενο τμήμα και το εναπομένον 2.109,52τμ είναι εκτός σχεδίου, εντός ζώνης, σε απόσταση 80μ. από τη θάλασσα και πρόσοψη σε επαρχιακή οδό. Μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης για τα ρυμοτομούμενα κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης.
- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου, εμβαδού 1.447,80τμ, διότι είναι κατά παρέκκλιση άρτιο και μη οικοδομήσιμο, έως ότου οριοθετηθεί ο αιγιαλός. Το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε το 2016 έναντι συνολικής αξίας 140.000,00€.
- Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας.

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

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

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

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου....».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου, όπως η περίπτωση ι' ίσχυε πριν την κατάργησή της με την περίπτωση α' της υποπαρ. 1 της παρ. Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά, οριζόταν 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, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η γένεση της υποχρεώσεως καταβολής φόρου κληρονομίας για ακίνητο το οποίο έχει κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο πριν από τη μεταβίβασή του, λόγω κληρονομίας, μετατίθεται στο χρόνο καταβολής της αποζημιώσεως ή της άρσεως της απαλλοτρίωσης. Η μετάθεση αυτή του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως είναι υποχρεωτική όχι μόνο για τη φορολογική αρχή, αλλά και για τον κληρονόμο, ο οποίος για το λόγο αυτό δεν έχει την ευχέρεια να ζητήσει την κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου υποβολή του σε φόρο κληρονομίας για το εν λόγω ακίνητο (ΣτΕ 288/2014, πρβλ. ΣτΕ 3664/1989, 1054/1977, 2767/1970).

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ 166/2016 κρίθηκε ότι οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25Α παρ. 1 του ν.3842/2010 και δη τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομίας κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου

κληρονομιαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το απολύτως συναφές επόμενο εδάφιο (β'), που τάσσει προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δηλώσεως στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντίθετες προς τις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και τις απορρέουσες από αυτές αρχές, μη εφαρμοστέες, διότι όταν στην περιουσία αυτή περιλαμβάνονται ακίνητα που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως αστικά ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, ο κληρονόμος στερείται του δικαιώματος χρήσεως και εκμεταλλεύσεως κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, και, συνακόλουθα, της διαθέσεως αυτών στην πραγματική τους (αγοραία) αξία, εξουσίες που αναμφισβήτητα έχει ο κληρονόμος ακινήτων που δεν βρίσκονται σε τέτοια κατάσταση.

Επειδή, με το άρθρο 113 του ν.4537/2018 ορίζεται ότι: «1. Οι περιπτώσεις α' και β' της υποπαραγράφου 1 της παρ. Α του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (Α' 58) καταργούνται από την έναρξη ισχύος τους και οι περιπτώσεις ι' του άρθρου 7 και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2961/2001 (Α' 266), θεωρούνται ουδέποτε καταργηθείσες. 2. Οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα συμπληρώνονται ως εξής: α) Στο τέλος της περίπτωσης ι' του άρθρου 7 προστίθενται εδάφια ως εξής: "Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8."...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1109/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 113 του ν.4537/2018 και διευκρινίστηκε ότι: «Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (μετά την έκδοση της 166/2016 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ) καταργούνται αναδρομικά από την έναρξη ισχύος τους (δηλαδή από 23-4-2010) οι περιπτώσεις α' και β' της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (Α' 58), με τις οποίες είχε καταργηθεί η αναβολή φορολόγησης των υπό απαλλοτρίωση ακινήτων σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών. Θεωρούνται δηλαδή ουδέποτε καταργηθείσες οι περιπτώσεις ι' του άρθρου 7 και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2961/2001 (Α' 266) (με τις οποίες προβλεπόταν μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης). Επομένως για τα αναγκαστικά απαλλοτριούμενα ακίνητα που αποκτώνται αιτία θανάτου ή από χαριστική αιτία (δωρεά ή γονική παροχή), εφόσον κατά το χρόνο κτήσης δεν έχει ολοκληρωθεί/συντελεσθεί η απαλλοτρίωση, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος συντέλεσης της απαλλοτρίωσης (καταβολής της αποζημίωσης) ή ο χρόνος άρσης αυτής. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος. Με την παράγραφο 2 προστίθενται εδάφια στο τέλος της περίπτωσης ι' του άρθρου 7 και στο τέλος της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 40 του ως άνω Κώδικα, δυνάμει των οποίων παρέχεται στους φορολογουμένους η δυνατότητα να ζητήσουν, εφόσον το επιθυμούν, με ανέκκλητη δήλωσή τους

στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., την άμεση φορολόγηση των απαλλοτριούμενων /ρυμοτομούμενων ακινήτων οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης με το αίτημα άμεσης φορολόγησης. Σε όσες περιπτώσεις το αίτημα για την άμεση φορολόγηση υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος φορολογίας είναι ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8 του Κώδικα για τις αιτία θανάτου κτήσεις και στα άρθρα 39 και 40 του Κώδικα για τις με χαριστική αιτία μεταβιβάσεις».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο. 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, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών 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...».

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης κληρονομιαίου ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του κατά το χρόνο της γένεσης της

φορολογικής υποχρέωσης, όπως αυτή προσδιορίζεται από την ενότητα Α' του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Για τον προσδιορισμό, περαιτέρω, της αξίας αυτής λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων ακινήτων που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από εκτίμηση που έγινε για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή από άλλες εκτιμήσεις. Όταν δεν υπάρχουν τα στοιχεία αυτά ή τα υπάρχοντα είναι, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου γίνεται με την χρήση κάθε άλλου νόμιμου μέσου (ΣτΕ 3715/1998 σε ΔιΔικ 2001/153, 1547/1989).

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα και μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου, δωρεάς - γονικής παροχής και διευκρινίστηκε ότι: «Η αγοραία αξία διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 και του άρθρου 10 του ν.δ.118/1973 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων πλησιόχρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι προσφορά και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου... Συνεπώς, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων με επαχθή ή χαριστική αιτία εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκονται αυτά, από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες τους, τα οποία πρέπει να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη τόσο κατά την αρχική εκτίμηση, όσο και κατά την ετήσια αναπροσαρμογή τους, αφού αυτά τα επηρεάζουν άλλοτε αυξητικά, άλλοτε ή ακόμη συντελούν στη διατήρηση αμετάβλητης της αξίας τους... Τέλος, επειδή κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων με βάση τα συγκριτικά στοιχεία πολλές φορές δημιουργούνται αμφισβητήσεις και έντονες αντιδικίες μεταξύ της φορολογούσας αρχής και των φορολογουμένων, από τη διοίκηση δόθηκαν οδηγίες, για την καταχώρηση των στοιχείων αυτών σε ειδικά βιβλία και καθιερώθηκε η υποχρέωση το βιβλίο αυτό να βρίσκεται στη διάθεση των φορολογουμένων. Δεδομένου, ότι αποδίδουμε ιδιαίτερη σημασία στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένων την οποία θεωρούμε βασική προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή κάθε φορολογικού μέτρου, παρακαλούμε όπως: α) όλα τα οριστικά στοιχεία μεταβίβασης των ακινήτων είτε με αντάλλαγμα, είτε λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής να καταχωρούνται υποχρεωτικά στο βιβλίο αυτό. β) το βιβλίο να τοποθετείται σε εμφανές σημείο της ΔΟΥ, ώστε να είναι προσιτό σε όλους...».

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, και πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σε αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορούν να διακριθούν σε δύο

(2) κατηγορίες, με κριτήριο την αποδεικτική ισχύ τους, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί από τη δικαστηριακή νομολογία και ειδικότερα α) σε εκείνα τα οποία είναι υποχρεωτικά, δηλ. κατά τρόπο δεσμευτικό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τη διοικητική ή δικαστική αρχή, και β) σε εκείνα τα οποία συνεκτιμώνται μεν υποχρεωτικά αλλά κατ' ελεύθερη εκτίμηση, με την έννοια ότι δε δεσμεύουν τη σχετική κρίση κατά τη διαμόρφωσή της. Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται τα ομοειδή και πρόσφορα με το κρινόμενο συγκριτικά στοιχεία, τα οποία είναι υποχρεωτικά και δεσμεύουν την κρίση της φορολογικής ή δικαστικής αρχής, κατά περίπτωση. Στη δεύτερη κατηγορία υπάγονται οι εκτιμήσεις των επιτροπών εμπειρογνομόνων, οι εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, το ευχερώς δυνάμενο να επιτευχθεί τίμημα που προσδιορίστηκε για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας, η προσωρινή εκτίμηση της φορολογικής αρχής, και για τους ίδιους λόγους και η αντικειμενική αξία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν.1249/1982 όπως ισχύουν (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, σελ. 367 επ.).

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας οικοπέδου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κεντρική ή όχι θέση του στην περιοχή στην οποία βρίσκεται, η περιοχή αυτή καθ' εαυτή από άποψη εξέλιξης, ρυμοτομίας, αποχέτευσης, εμπορικότητας και συγκοινωνιακής εξυπηρέτησης, η έκταση του οικοπέδου, το σχήμα του, η πρόσοψή του σε εθνική ή δημοτική οδό, το μήκος της πρόσοψής του, ο προσανατολισμός, η θέση του σε περισσότερους από έναν δρόμους (γωνιακό ή διαμπερές), η μορφή του εδάφους (ομαλό ή ανώμαλο) και η φύση του (π.χ. πετρώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες για εκβραχισμούς, ή αμμώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες θεμελιώσεων), αν είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, οι συντελεστές δόμησής του, η τυχόν υποχρεωτική πρασιά, το ποσοστό αντιπαροχής αν είναι σε περιοχή που κτίζονται πολυκατοικίες, αν ρυμοτομείται ή όχι, αν είναι ή όχι δεσμευμένο π.χ. από την αρχαιολογική υπηρεσία, αν είναι ολόκληρο ή ιδανικό μερίδιο (συνιδιοκτησία), αν υπάρχουν μειονεκτήματα που δυσχεραίνουν την οικοδομική εκμετάλλευσή του στο μέλλον, π.χ. γιατί λόγω της σχετικά μικρής επιφάνειας και πρόσοψής του δεν θα έχει στο μέλλον τη δυνατότητα συνένωσής του με γειτονικά ακίνητα ώστε να καταστεί συμφέρουσα η ανοικοδόμησή του κλπ. (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, σελ. 387).

Επειδή, με το άρθρο 41 του ν.1249/1982 ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες εκ των προτέρων κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, αγροτικό ακίνητο και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο, της πολυκατοικίας για τα διαμερίσματα, εμπορικότητα δρόμου, ύπαρξη παταριού ή υπογείου για τα καταστήματα, καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία για τα αγροτεμάχια και άλλα... 2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:... γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/31.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθορίστηκε ο προσδιορισμός της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και με την υπ' αριθ.

1144815/26360/ΠΟΛ.1312/31.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο εντύπου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών (ΑΑ-ΓΗΣ).

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά το οριζόμενο στο άρθρο 16... 3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας... 4. Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστά της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται:... στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,... 6. Σε επικαρπία που συνιστάται αδιαίρετα υπέρ πολλών προσώπων και εξαρτάται από τη ζωή αυτών, το κατά την παράγραφο 3 ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία του νεότερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου των προσώπων, και του μεγαλύτερου, όταν η επικαρπία παύσει με το θάνατο οποιουδήποτε από αυτούς. Το ποσοστό αυτό της πλήρους κυριότητας, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους, κατανέμεται εξίσου μεταξύ τους. Όταν αυτή παύει με το θάνατο και του τελευταίου, το ποσοστό επιμερίζεται μεταξύ των δικαιούχων ανάλογα με τον αριθμό που εκφράζει τον αριθμητή των κλασμάτων της παραγράφου 4, ο οποίος σχετίζεται με την ηλικία κάθε δικαιούχου. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει για κάθε δικαιούχο, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του με το διαθέτη...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5... 5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις:... ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολόγησης είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος φορολογίας είναι ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8. Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α)... γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού... 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

<i>Κλιμάκια (σε ευρώ)</i>	<i>Συντελεστής κλιμακίου (%)</i>	<i>Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)</i>	<i>Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)</i>	<i>Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)</i>
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

...».

Επειδή, με το άρθρο 70 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «...22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν.4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι : «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α)... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του Ν.Δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α)... και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος...».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει. β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει,... Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρο 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος (ΑΦΜ) υπέβαλε, στις 05/11/2014 την υπ' αρ. /2014 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2014), στις 28/05/2015 την υπ' αρ.Α/2015 τροποποιητική δήλωση, στις 22/07/2022 την υπ' αρ.Γ/2022 τροποποιητική δήλωση και στις 08/08/2022 τηνΑ/2022 τροποποιητική δήλωση, με τις οποίες, μεταξύ άλλων, δηλώθηκαν τα προαναφερθέντα ακίνητα. Κατόπιν ελέγχου, επαναπροσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι αξίες των κληρονομηθέντων ακινήτων και κατ' επέκταση η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος, από 558.831,15€ σε 926.835,47€ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, με την οποία επιβλήθηκε ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις κλίμακες και τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν.2961/2001 πλέον του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ως επιεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα ρυμοτομούμενα ακίνητα αναβάλλεται και μετατίθεται κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης. Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό/2014, που υποβλήθηκε στις 05/11/2014, καθώς και οι τροποποιητικές (διορθωτικές) δηλώσεις που υποβλήθηκαν στις 28/05/2015, στις 22/07/2022 και στις 08/08/2022, είχαν το χαρακτήρα της ανέκκλητης δήλωσης της παρ. 2 του άρθρου 113 του ν.4537/2018, με τις οποίες ο προσφεύγων επιθυμούσε την άμεση φορολόγηση των ρυμοτομούμενων ακινήτων, διότι είχε συμπεριλάβει και καταχωρήσει αξίες για τα εν λόγω ακίνητα στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Με βάση το ρυμοτομικό σχέδιο «Σχεδίου οικισμού, που εγκρίθηκε με την αριθμ. Τ.Υ. 800/1977 Απόφαση Νομάρχη ΦΕΚ 23/Δ' και αναθεωρήθηκε με το ΠΔ/01-06-1981 ΦΕΚ 322/Δ/1981, όπως προκύπτει και από την υπ' αριθ. πρωτ. /20.10.2023 βεβαίωση της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος του Δήμου, το οικόπεδο αρχικού εμβαδού 2.005,76 τ.μ. είναι εντός του ρυμοτομικού σχεδίου, το δε εμβαδόν της οικοδομήσιμης ιδιοκτησίας είναι 1.022,07τμ και τμήμα αυτού εμβαδού 983,69τμ ρυμοτομείται για να δημιουργηθούν κοινόχρηστοι χώροι.

Επιπλέον, σχετικά με το αγροτεμάχιο εκτάσεως 2.626τμ, το οποίο βρίσκεται εκτός οικισμού και επί του ορίου του σχεδίου πόλης, σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. /29.08.2023 βεβαίωση της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος του Δήμου

....., τμήμα της ιδιοκτησίας 516,18τμ θα ρυμοτομηθεί για την δημιουργία κοινόχρηστων χώρων (δρόμου – πεζόδρομου), με βάση το ρυμοτομικό σχέδιο «Σχεδίου οικισμού, που εγκρίθηκε με την αριθμ. Τ.Υ. 800/1977 Απόφαση Νομάρχη ΦΕΚ 23/Δ' και αναθεωρήθηκε με το ΠΔ/01-06-1981 ΦΕΚ 322/Δ/1981.

Από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι στην κληρονομιαία περιουσία συμπεριλαμβάνονται ακίνητα στα οποία υφίσταται ρυμοτομικό βάρος. Εντούτοις, κατά το χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωσης (05/11/2014) ο προσφεύγων συμπεριέλαβε τα εν λόγω τμήματα των ακινήτων της κληρονομιαίας περιουσίας και καταχώρησε τις αξίες τους, διότι η σχετική διάταξη της περ. ι' του άρθρου 7 του ν.2961/2001 είχε καταργηθεί. Ωστόσο, αφού με την υπ' αριθ. ΣΤΕ Ολ. 166/2016 κρίθηκε ότι η υπαγωγή υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομιαίων ακινήτων που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα ή ρυμοτομούμενα αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις, η επαναφορά της διάταξης περί αναβολής φορολογίας επανήλθε με την παρ. 1 του άρθρου 113 του ν.4537/2018, ως ουδέποτε καταργηθείσα. Όμως, ο προσφεύγων ουδέποτε υπέβαλε τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 Ν.4987/2022 προκειμένου να ανακαλέσει την ήδη υπαχθείσα σε φόρο κληρονομιαία περιουσία που φέρει ρυμοτομικό βάρος ώστε να μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος με συνυπολογισμό των δηλωθέντων ακινήτων που φέρουν ρυμοτομικό βάρος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου εμβαδού 2.005,76τμ είναι εσφαλμένος, διότι είναι άρτιο και μη οικοδομήσιμο εκ των οποίων 983,69τμ είναι ρυμοτομούμενο τμήμα και το εναπομένον είναι 1.022,07τμ. Το ρυμοτομικό βάρος καθιστά το μη ρυμοτομούμενο τμήμα του οικοπέδου εμβαδού 1.022,07 τ.μ. μη οικοδομήσιμο χωρίς να μπορεί να εκδοθεί γι' αυτό οικοδομική άδεια παρά μόνο για λόγους αλλαγής χρήσης και υγιεινής, γεγονός που απομειώνει την αξία του ακινήτου. Η αξία δε της ψιλής κυριότητας επί του ακινήτου πρέπει να προσδιοριστεί περίπου στο ποσό των 35.000,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την από 05/03/2024 μελέτη του πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων, Πολιτικού Μηχανικού (Α.Μ.), σύμφωνα με την οποία η αγοραία ανά τετραγωνικό μέτρο αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 25€/τμ, η δε αξία της ψιλής κυριότητας στο ποσό των 35.000,00€ περίπου.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αξία του ως άνω οικοπέδου προς 180€/τμ για το μη ρυμοτομούμενο τμήμα και προς 130€/τμ για το ρυμοτομούμενο τμήμα, ήτοι στο ποσό των 218.296,61€ (αξία μη ρυμοτομούμενου τμήματος οικοπέδου: $1.022,07 \times 180 \times 7/10 = 128.780,82\text{€}$ και αξία ρυμοτομούμενου τμήματος οικοπέδου: $983,69 \times 130 \times 7/10 = 89.515,79\text{€}$).

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή από το βιβλίο τιμών ακινήτων (συγκριτικών στοιχείων) της Δ.Ο.Υ. ΛΕΥΚΑΔΑΣ χρησιμοποίησε καταχώρηση με στοιχεία ΦΜΑ/2014 και χρόνο φορολογίας την 17/09/2014, που αφορά στη μεταβίβαση α) ενός οικοπέδου στον οικισμό Βλυχού εμβαδού 992,83τμ, με πρόσοψη στον παλιό επαρχιακό δρόμο και σε δημοτικό δρόμο έναντι 170,00€/τμ και β) ενός οικοπέδου στον οικισμό Βλυχού εμβαδού 136,59τμ, με πρόσοψη στον επαρχιακό δρόμο έναντι 185,00€/τμ. Επίσης, η ελεγκτική αρχή χρησιμοποίησε καταχώρηση με στοιχεία

ΦΜΑ/2014 και χρόνο φορολογίας την 10/12/2014, που αφορά στη μεταβίβαση ενός οικοπέδου στον οικισμό εμβαδού 506,65τμ, σε απόσταση άνω των 500 μέτρων από τη θάλασσα έναντι 130,00€/τμ. Τα εν λόγω συγκριτικά στοιχεία κρίθηκαν πρόσφορα και ομοειδή ως βάση για αναγωγή και εύρεση της αγοραίας αξίας. Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το υπό κρίση οικόπεδο δε διαφέρει ως προς το χρόνο εκτίμησης, μειονεκτεί ως προς την έκταση και ως ρυμοτομικό βάρος ενώ πλεονεκτεί ως προς τη θέση του καθώς είναι πρώτο στη θάλασσα.

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, κατά την αναγωγή των συγκριτικών στοιχείων, το γεγονός ότι το κρινόμενο οικόπεδο μειονεκτεί ουσιαστικά ως προς την οικοδομησιμότητά του καθώς τούτο, ναί μεν είναι άρτιο, όμως θα καταστεί οικοδομήσιμο με την προσκύρωση τμήματος υφιστάμενου δρόμου και τη διάνοιξη δημοτικής οδού.

Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η από 05/03/2024 μελέτη του πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων, Πολιτικού Μηχανικού (Α.Μ.) δε δύναται να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο διότι δεν εφάρμοσε επιστημονικά τεκμηριωμένες τεχνικές ή τους κανόνες των Ευρωπαϊκών Εκτιμητικών Προτύπων με τα οποία υπολογίζονται αξίες ακινήτων, διά της παρούσας απόφασης κρίνουμε ότι η αγοραία αξία (ανά τ.μ.) του υπό κρίση οικοπέδου ανέρχεται στο ποσό των 153,00€/τμ (180€/τμ επί 0,85 λόγω πολεοδομικού σχεδιασμού) αντί των 180,00€/τμ που εκτίμησε η φορολογική αρχή για το μη ρυμοτομούμενο τμήμα των 1.022,07τμ, η δε συνολική αγοραία αξία του ανέρχεται στο ποσό των 156.376,71€ και της ψιλής κυριότητας επί όλου του κληρονομιαίου ακινήτου, ήτοι πλέον της αξίας του ρυμοτομούμενου τμήματος εμβαδού 983,69τμ, σε 198.979,49€ [(156.376,71€ + 127.879,70€) x 7/10] αντί του ποσού των 218.296,61€ που εκτίμησε η φορολογική αρχή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του ανωτέρω ακινήτου προβάλλεται βάσιμα και γίνεται μερικώς αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο προσδιορισμός της αξίας του αγροτεμαχίου, εκτάσεως 2.626τμ, μη άρτιου και μη οικοδομήσιμου, εκ των οποίων 516,48τμ είναι ρυμοτομούμενο τμήμα και το εναπομένον 2.109,52τμ είναι εκτός σχεδίου, εντός ζώνης, σε απόσταση 80μ. από τη θάλασσα και πρόσοψη σε επαρχιακή οδό, είναι εσφαλμένος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την από 05/03/2024 μελέτη του πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων, Πολιτικού Μηχανικού (Α.Μ.), σύμφωνα με την οποία η αγοραία ανά τετραγωνικό μέτρο αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 25€/τμ, η δε αξία της ψιλής κυριότητας στο ποσό των 37.000,00€ περίπου.

Καταρχάς, η από 05/03/2024 μελέτη του πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων, Πολιτικού Μηχανικού (Α.Μ.) δε δύναται να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο διότι δεν εφάρμοσε επιστημονικά τεκμηριωμένες τεχνικές ή τους κανόνες των Ευρωπαϊκών Εκτιμητικών Προτύπων με τα οποία υπολογίζονται αξίες ακινήτων, καίτοι η προσδιορισθείσα (από την ελεγκτική αρχή) αξία δε διαφέρει ουσιαστικά (38.712,49€).

Επιπροσθέτως, η αξία του εν λόγω ακινήτου προσδιορίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν.1249/1982 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/31.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, με την οποία καθορίστηκε ο προσδιορισμός της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του ανωτέρω ακινήτου προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αγοραία αξία του οικοπέδου εμβαδού 1.447,80τμ εσφαλμένα προσδιορίστηκε στο ποσό των 231.648,00€ και η αξία της ψιλής κυριότητας στο ποσό των 162.153,60€ (ήτοι στα 7/10 της συνολικής αξίας), διότι δεν είναι οικοδομήσιμο, έως ότου οριοθετηθεί ο αιγιαλός. Το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε το 2016 έναντι συνολικής αξίας 140.000,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την από 05/03/2024 μελέτη του πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων
....., Πολιτικού Μηχανικού (Α.Μ.), σύμφωνα με την οποία η αγοραία αξία του οικοπέδου ανέρχεται στο ποσό των 140.000,00€. Από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι στο βιβλίο τιμών ακινήτων (συγκριτικών στοιχείων) της Δ.Ο.Υ. ΛΕΥΚΑΔΟΣ, το οποίο είναι διαθέσιμο προς ενημέρωση των φορολογούμενων, υφίσταται καταχώρηση με στοιχεία/2016 και χρόνο φορολογίας την 27/10/2016, που αφορά στη μεταβίβαση του ίδιου οικοπέδου, η αγοραία αξία του οποίου οριστικοποιήθηκε στο ποσό των 200.000,00€. Το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο είναι ομοειδές και πρόσφορο ως βάση για αναγωγή και εύρεση της αγοραίας αξίας. Με τα δεδομένα αυτά και συνεκτιμώντας το γεγονός ότι οι τιμές των ακινήτων δεν παρουσίασαν ουσιαστικές μεταβολές και διακυμάνσεις κατά τα έτη 2014 – 2016, κρίνουμε ότι, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (25/03/2014), η αγοραία αξία του οικοπέδου ανερχόταν στο ποσό των 200.000,00€, η δε αξία της ψιλής κυριότητας στα 7/10 αυτής, ήτοι στο ποσό των 140.000,00€ αντί των 162.153,60€ που εκτίμησε η ελεγκτική αρχή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του ανωτέρω ακινήτου προβάλλεται βάσιμα και γίνεται μερικώς αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αντί του ορθού πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται με πράξη της ελεγκτικής αρχής υφίσταται διαφορά θεωρείται ανακριβής, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή (η διαφορά).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης επιβολής πρόσθετου φόρου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./09.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ.
...../12.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
1	Ισόγειο διαμέρισμα εμβαδού 33τμ	18.711,00	18.711,00	18.711,00	0,00
2	Οικόπεδο εμβαδού 2.005,76τμ	28.080,64	218.296,61	198.979,49	-19.317,12
3	Αγροτεμάχιο εμβαδού 2.626τμ	34.841,24	38.712,49	38.712,49	0,00
4	Οικόπεδο εμβαδού 4.405,75	350.000,00	431.763,50	431.763,50	0,00
5	Αγροτεμάχιο εμβαδού 5.826,62τμ	57.624,57	57.624,57	57.624,57	0,00
6	Οικόπεδο εμβαδού 1.447,80τμ	70.000,00	162.153,60	140.000,00	-22.153,60
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		559.257,45	927.261,77	885.791,05	-41.470,72
Πλέον οικοσκευής		623,70	623,70	623,70	0,00
Μείον έξοδα κηδείας		1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		558.831,15	926.835,47	885.364,75	-41.470,72
Φόρος που αναλογεί		14.487,58	49.183,55	45.036,48	-4.147,07
Φόρος που βεβαιώθηκε		14.487,58	14.487,58	14.487,58	0,00
Διαφορά φόρου προς καταβολή			34.695,97	30.548,90	-4.147,07
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997			41.635,16	36.658,68	-4.976,48
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		14.487,58	76.331,13	67.207,58	-9.123,55

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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.