



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3197

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, κατοίκου ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 25.4.2013), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, κατοίκου εν ζωή κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλουΔ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, αριθμ. δήλωσης), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 25.4.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, 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 υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλουΔ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, αριθμ. δήλωσης), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 25.4.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 11.787,50 €, πλέον 14.145,00 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 25.932,50 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάση της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία του αναφερόμενου υπ' αριθμ.στη σχετική διαθήκη του ως άνω κληρονομούμενου αγροτεμαχίου, που κληρονόμησε ο προσφεύγων μ' αυτήν, επειδή διαπιστώθηκε ότι επ' αυτού υφίστατο γεώτρηση και κτίσματα (συγκεκριμένα, μία (1) αποθήκη και τρεις (3) οικίσκοι).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αναφορικά με το προαναφερθέν ακίνητο που κληρονόμησε από τον ως άνω κληρονομούμενο, η αλήθεια εν προκειμένω είναι, σε αντίθεση με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, πως το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο δεν είναι αρδευόμενο, καθώς ναι μεν υφίσταται εγκατάσταση γεώτρησης, ωστόσο αυτή δε χρησιμοποιείται πλέον και αυτό μπορεί κανείς να το διαπιστώσει εύκολα με επιτόπιο έλεγχο, ενώ τα κτίσματα αποτελούν παλαιές αποθήκες χωρίς καμία ουσιαστική χρήση. Όλα δε τα παραπάνω αποκτήθηκαν από κληρονομιά, χωρίς να είναι απαραίτητες νομιμοποιήσεις-διατηρήσεις-κατεδαφίσεις κτισμάτων, στις οποίες θα μπορούσε να είχε προβεί, αν γνώριζε τη φορολογητέα αξία τους.
- 2) Το πόρισμα του ελέγχου και η επιβολή του φόρου είναι δυσβάσταχτο φορτίο.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχера Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.*»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2013 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 25.4.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): **«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 τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (12.6.2024): **«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, αναφορικά με το αναφερόμενο υπ' αριθμ.στη σχετική διαθήκη του ως άνω κληρονομούμενου αγροτεμαχίου, που κληρονόμησε μ' αυτήν, η αλήθεια εν προκειμένω είναι, σε αντίθεση με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, πως το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο δεν είναι αρδευόμενο, καθώς ναι μεν υφίσταται εγκατάσταση γεώτρησης, ωστόσο αυτή δε χρησιμοποιείται πλέον και αυτό μπορεί κανείς να το διαπιστώσει εύκολα με επιτόπιο έλεγχο, ενώ τα κτίσματα αποτελούν παλαιές αποθήκες χωρίς καμία ουσιαστική χρήση, επισημαίνει δε ότι όλα τα παραπάνω αποκτήθηκαν από κληρονομιά, χωρίς να είναι απαραίτητες νομιμοποιήσεις-διατηρήσεις-κατεδαφίσεις κτισμάτων, στις οποίες θα μπορούσε να είχε προβεί, αν γνώριζε τη φορολογητέα αξία τους.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων:

α) αφενός δεν προσκομίζει αποδεικτικώς κανένα στοιχείο (έγγραφο), με το οποίο να τεκμηριώνονται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) οι ισχυρισμοί του αυτοί, ήτοι αφενός ότι η υφιστάμενη στο ως άνω ακίνητο γεώτρηση δε χρησιμοποιείται και αφετέρου ότι τα υφιστάμενα κτίσματα αποτελούν παλαιές αποθήκες χωρίς καμία ουσιαστική χρήση, ενώ

β) εξάλλου δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα συγκεκριμένα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, το πώς (ήτοι επί ποιας συγκεκριμένα βάσης), σε περίπτωση που ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ λάμβανε υπόψη τις ως άνω επικαλούμενες από αυτόν παραμέτρους (αν ήθελε υποτεθεί ότι, εφόσον πράγματι συντρέχουν, δεν τις έλαβε υπόψη του), θα προέκυπτε κατά την 25.4.2013 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου· κρίσιμη, κατά τα ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση («κρίσιμος χρόνος φορολογίας»)), ειδικά για το ως άνω υπό κρίση ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, η απόκλιση μεταξύ της αξίας που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ και της δηλωθείσας με την ως άνω οικεία δήλωσή του ΦΚληρ ως (κατά

τη γνώμη του) πραγματικής («αγοραίας») αξίας του, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός,

πολλώ μάλλον που, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 31-34 αυτής):

«Ο κληρονομούμενος είχε στην αποκλειστική του κυριότητα, νομή και κατοχή κατά ποσοστό 100% το υπ' αριθμόναγροτεμάχιο, έκτασης 12.069,00 τ.μ. στη θέση της άνω κτηματικής περιοχής, που συνορεύει γύρω με αγροτικούς δρόμους και με ιδιοκτησίες, είναι μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, βρίσκεται σε απόσταση μεγαλύτερη των 500 μέτρων από τον οικισμό απέχει πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα και εντός αυτού δεν υφίστανται κτίσματα.

Σύμφωνα με το από τοπογραφικό της μηχανικού το με αριθμόαγροτεμάχιο έχει έκταση 12.956,72 τ.μ. κατόπιν νεότερης εμβαδομέτρησης (όπου τα όρια υποδείχθηκαν από τον ιδιοκτήτη), αρδεύεται από ηλεκτροδοτούμενη γεώτρηση με άδεια χρήσης νερού με αρ. πρωτ. και κωδικό Εντός του αγροτεμαχίου υπάρχουν κτίσματα, τα οποία, σύμφωνα με την από βεβαίωση της τοπογράφου Μηχανικού, είναι τα εξής: «Ο υπογεγραμμένος Τοπογράφος Μηχ/κός δηλώνω υπεύθυνα ότι στο αγροτεμάχιουπάρχει λαμαρινοσκεπής αποθήκη 99 τ.μ., με μήκος 13.3 μ., πλάτος 7.44 μ. και ύψος 4.5 μ. Επίσης υπάρχει πλακοσκεπής οικίσκος 32 τ.μ. με μήκος 8.2 μ., πλάτος 3.9 μ., οικίσκος με λαμαρίνα 20 τ.μ. με μήκος 8.7 μ., πλάτος 2.3 μ. και ο οικίσκος της γεώτρησης 6.6 τ.μ. με μήκος 3.8 μ. και πλάτος 1.7 μ.».

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ.άδεια χρήσης νερού της Διεύθυνσης Υδάτων Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία δόθηκε για τη λειτουργία γεώτρησης αγροτικής χρήσης (άρδευση) στο με αριθμόαγροτεμάχιο στην τοποθεσία, η γεώτρηση έχει βάθος σωλήνωσης 280 μέτρα και διάμετρο Φ 8". Η παροχή είναι ισχύος 70 m³/h και ο τύπος της αντλίας Υποβρύχιο. Επιπλέον η άδεια χρήσης νερού χορηγήθηκε για την κάλυψη συνολικής έκτασης 200 στρεμμάτων με καλλιέργειες βαμβακιού και η ανώτατη αντλούμενη ποσότητα νερού που μπορεί να χρησιμοποιηθεί δεν θα ξεπερνά τα 105.000 κ.μ./έτος.

Επιπροσθέτως η κληρονόμοςστιςαπέστειλε, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, βεβαίωση πρώτης ηλεκτροδότησης για τη γεώτρηση. Συγκεκριμένα, η απόβεβαίωση ηλεκτροδότησης της διεύθυνσης περιφέρειας Μακεδονίας Θράκης ΔΕΔΔΗΕ με αποδέκτη τοναναφέρει ότι η παροχή με αριθμόπου βρίσκεται στην περιοχή ενεργοποιήθηκε πρώτη φορά στις στο όνομα

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει ανακρίβεια στη δήλωση του με αριθμόαγροτεμαχίου ως προς την έκτασή του, ως προς το γεγονός ότι αρδεύεται αλλά και ως προς τα κτίσματα που υπάρχουν εντός του αγροτεμαχίου.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

- τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν. 1249/1982 όπως ισχύουν,
- το γεγονός ότι η αξία του ακινήτου προσδιορίζεται με το αντίστοιχο φύλλο υπολογισμού «ΑΑγης για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης» βάσει των διατάξεων της με αριθμό 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30-12-1998 σε συνδυασμό της με αριθμό απόφασης 1020567/488/ΟΟΤΥ/Δ /ΠΟΛ.1135/27-02-2007, όπως αυτές ισχύουν,

- το άρθρο 2 παράγραφο 4 της ΠΟΛ.1310/1998, η οποία αναφέρει «4. Αρδευόμενες αγροτικές εκτάσεις είναι αυτές που αρδεύονται με οποιοδήποτε τρόπο (δημόσιο ή ιδιωτικό αρδευτικό σύστημα, γεώτρηση, γειτνίαση με ποτάμι ή λίμνη κλπ.). Δεν θεωρούνται αρδευόμενες, όταν εξυπηρετούνται με μεταφορά νερού με βυτίο ή από δίκτυο πόσιμου νερού»,
- το απότοπογραφικό και την απόβεβαίωση της τοπογράφου μηχανικού,
- τις σχετικές διατάξεις της ΠΟΛ.1310/1996:
 - άρθρο 2. «Κατάταξη ακινήτων...ε) Με το έντυπο Κ5 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων καθώς και αποθηκών, σε ανεξάρτητα κτίρια είτε είναι αυτοτελείς, είτε αποτελούν παρακολουθήματα βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων. Γεωργικά θεωρούνται τα κτίρια, στα οποία φυλάσσονται ζωτροφές, σπόροι, γεωργικά εργαλεία και μηχανήματα, εκτός των βιοτεχνικών και βιομηχανικών κτιρίων μαζικής διαλογής, συσκευασίας ή μεταποίησης αγροτικών προϊόντων καθώς και των εργαστηρίων κατασκευής ή επισκευής αγροτικών μηχανημάτων, τα οποία υπάγονται στα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια... Αποθήκες θεωρούνται αυτοτελείς αποθηκευτικοί χώροι οποιουδήποτε μεγέθους, όχι όμως και χώροι, στους οποίους ψύχονται τα αποθηκευμένα προϊόντα. Τα ψυγεία - αποθήκες υπάγονται στα βιομηχανικά κτίρια.
 - άρθρο 7 «Γεωργικά και Κτηνοτροφικά κτίρια – Αποθήκες ... Για όλα τα ακίνητα, που η αξία των κτισμάτων τους υπολογίζεται με το έντυπο Κ5, πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της. Σε περίπτωση έλλειψής της, αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο».
- τις διατάξεις της ΠΟΛ.1099/2005 «Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 (άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται), ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3,
- τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1149/1994, η οποία ορίζει ότι «4. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής, ανάλογα με την παλαιότητά του... Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω».

Σύμφωνα επίσης με την παράγραφο 20 του ίδιου άρθρου όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την με αριθμό 60449 ΕΞ 2021 απόφασης ΦΕΚ 2146 ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ 24-05-2021 «20. Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978 η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980). Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από την χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο, όπως προγενέστερος τίτλος

κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, καθώς και από τη βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής του ακινήτου στις ισχύουσες κατά την έκδοση της βεβαίωσης διατάξεις περί ρύθμισης αυθαιρέτων, όπως εκδίδεται από το σχετικό πληροφοριακό σύστημα του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, συνοδευόμενη από το αντίστοιχο φύλλο καταγραφής.

- Σύμφωνα με το άρθρο 953 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, κατά δε το άρθρο 954 του αυτού Κώδικα, «συστατικά του ακινήτου με την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι και 1 τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα. 2... 3. Το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή 4...». Το τελευταίο εδάφιο της ίδιας διάταξης προβλέπει ότι συστατικά του οικοδομήματος είναι όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερσή του ή συναρμόστηκαν σ' αυτό για σκοπό μόνιμο και όχι παροδικό (ΑΠ 78/2018, ΑΠ 157/2017, ΑΠ 653/2014, ΑΠ 326/2014),
- το γεγονός ότι η γεώτρηση αποτελεί κινητό περιουσιακό στοιχείο της κληρονομιάς και σύμφωνα με τον οδηγό ερωτήσεων απαντήσεων της ΑΑΔΕ «Στην ενότητα «Στοιχεία κινητού/ών» καταχωρούνται έπιπλα και σκεύη, χρηματικά ποσά, έργα τέχνης, αυτοκίνητο, εταιρικά μερίδια και μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2003 κ.λπ., καθώς και γεωτρήσεις και λοιπές κατασκευές επί ακινήτων (πέργκολες, υπόστεγα κ.λπ.), η αξία των οποίων δεν υπολογίζεται με φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας»,
- τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001, το οποίο αναφέρει ότι « 1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο»,
- από δεδομένα (συγκριτικά στοιχεία) που συνέλεξε ο έλεγχος από ιστοσελίδες κ.λπ.] στο διαδίκτυο με ημερομηνία αναζήτησης 27-03-2024, «Το κόστος μιας γεώτρησης εξαρτάται από το βάθος της γεώτρησης κι από την φύση των πετρωμάτων της περιοχής εκτέλεσης του έργου. Επίσης, το κόστος μπορεί να επηρεαστεί από ενδεχόμενο πρόσθετο μεταφορικό κόστος εξοπλισμού, όπως π.χ ναύλος πλοίου. Συνήθως το κόστος εκτιμάται ως διάτρηση/μέτρο,
- την υπ' αριθμ. οριστική απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Λάρισας, η οποία κατέστη αμετάκλητη με τη με αριθμό απόφαση του Αρείου Πάγου, σύμφωνα με την οποία καθορίστηκε αποζημίωση λόγω απαλλοτρίωσης για την γεώτρηση στο ποσό των 120 ευρώ ανά μ. και για τον υπόγειο αγωγό άρδευσης στο ποσό των 2.000 ευρώ. Η αναφερόμενη γεώτρηση είναι βάθους 50 μέτρων με σωλήνες 6" σε τμήμα αγροτεμαχίου έκτασης 3.765,09 Μ2,
- την με αριθμό 4950/25-09-2020 (4377 Β ') απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για τον «Καθορισμό πλαισίου εφαρμογής της Δράσης 4.1.2 «Υλοποίηση επενδύσεων που συμβάλλουν στην εξοικονόμηση ύδατος» του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης (ΠΑΑ) της Ελλάδας 2014-2020», όπως ισχύει κάθε φορά, παράρτημα 4 αναφέρεται στο εύλογο κόστος υλοποίησης εγγείων βελτιώσεων «9.2 Εύλογο κόστος υλοποίησης εγγείων βελτιώσεων

Πίνακας 9.2.1 Δαπάνες γεώτρησης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗΣ	ΔΑΠΑΝΗ ΑΝΩΤΑΤΗ ΕΠΙΛΕΞΙΜΗ ΔΑΠΑΝΗ
Γεώτρηση χωρίς δοκιμαστική άντληση	1.500€ + 90€/μέτρο
Γεώτρηση με δοκιμαστική άντληση	2.800€ + 96,5€/μέτρο

1. Οι τιμές δεν περιλαμβάνουν το υποβρύχιο αντλητικό συγκρότημα και τον ηλεκτρικό πίνακα, για τα οποία θα προσκομίζονται 3 προσφορές.

2. Οι τιμές δεν αφορούν την περίπτωση διάνοιξης πηγαδιού-φρέατος, για την οποία θα προσκομίζονται 3 προσφορές».

Και προσδιορίζει την αντικειμενική αξία του ανωτέρου ακινήτου σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001:

- με το έντυπο ΑΑγης για τον αγρό εμβαδού 12.956,72 τ.μ., σε 256.543,06 €,
- με το έντυπο Κ3, αφού δεν υπάρχει άδεια οικοδομής για τις αποθήκες συνολικού εμβαδού 157,60 τ.μ., σε 93.285,92 € (αναλυτικά οι υπολογισμοί στα συνημμένα),
- εκτιμά την αξία της γεώτρησης σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2961/2001 στα 120 €/μ., δηλαδή $280 \times 120 = 33.600$ €.»

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 25.4.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 25.4.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο

δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι θεωρεί το πόρισμα του ελέγχου και την επιβολή του φόρου δυσβάσταχτο φορτίο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος, ο οποίος επί της ουσίας του συνίσταται στην αντίθεση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης αφενός με την αρχή της αναλογικότητας και αφετέρου με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Με τον ισχυρισμό αυτό δεν εξειδικεύεται (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί αυτός στην ουσία του) κατά τι (υπό ποια έννοια δηλαδή) στην υπό κρίση περίπτωση με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιβολή με αυτήν του σχετικού ΦΚληρ παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι:

α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος περιορισμού (εν προκειμένω, φόρου) με τις οικονομικές του δυνατότητες, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου περιορισμού (φόρου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του υπό κρίση επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον ίδιο από την επιβολή του η βλάβη υπερσχύει του οφέλους, υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης.

γ) Στην προκειμένη πάντως περίπτωση, ούτε ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος ΦΚληρ **ως απόλυτου μεγέθους** ούτε ορωμένου του ύψους του **σε σύγκριση με το ύψος της φορολογητέας ύλης** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το

φόρο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στον προσφεύγοντα, αφού ο προβλεπόμενος ΦΚληρ στοχεύει στην πραγμάτωση της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος συμμετοχής όλων των πολιτών στην κάλυψη των αναγκών του δημόσιου ταμείου κατά το λόγο των δυνάμεών τους, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος, δεδομένου μάλιστα ότι εν προκειμένω επί συνολικής διαφοράς στην αξία του ως άνω υπό κρίση κληρονομηθέντος ακινήτου (και, συγκεκριμένα, αναφορικά μόνο με τη γεώτρηση και τα κτίσματα που υφίστανται επί του αγροτεμαχίου) ύψους 115.500,90 € (81.900,90 € + 33.600,00 €) ο αναλογών ΦΚληρ (διαφορά ΦΚληρ σε σχέση με τον προκύπτοντα με βάση τις υποβληθείσες στην υπό κρίση περίπτωση δηλώσεις ΦΚληρ, αρχική και συμπληρωματική) ανέρχεται σε 11.550,09 € (συντελεστής ΦΚληρ 10%, σύμφωνα με το άρθρο 29 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 25.4.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)).

Β) Εξάλλου, με τον υπό κρίση ισχυρισμό ο προσφεύγων δε συγκεκριμενοποιεί το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ως άνω ΦΚληρ, παραβιάζει εν τοις πράγμασι, καθ' οιονδήποτε τρόπο, την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, δηλαδή την αρχή της συμμετοχής του καθενός στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές του δυνάμεις, πολλώ μάλλον που εν προκειμένω, δεδομένου ότι ο αναλογών στην προκειμένη περίπτωση ΦΚληρ (διαφορά ΦΚληρ σε σχέση με τον προκύπτοντα με βάση τις υποβληθείσες στην υπό κρίση περίπτωση δηλώσεις ΦΚληρ, αρχική και συμπληρωματική) επί συνολικής διαφοράς στην αξία του ως άνω υπό κρίση κληρονομηθέντος ακινήτου (και, συγκεκριμένα, αναφορικά μόνο με τη γεώτρηση και τα κτίσματα που υφίστανται επί του αγροτεμαχίου) ύψους 115.500,90 € (81.900,90 € + 33.600,00 €) ανέρχεται σε 11.550,09 € (συντελεστής ΦΚληρ 10%, σύμφωνα με το άρθρο 29 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 25.4.2013, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), δεν μπορεί να θεωρηθεί καταρχήν ότι τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 25.4.2013), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλουΔ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, αριθμ. δήλωσης).

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	11.787,50 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	14.145,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>25.932,50 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.