



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-01-2025

Αριθμός απόφασης: 75

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332246**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

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

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ: ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../02-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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. ....../02-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 9.861,44€, πλέον πρόστιμο (μη υποβολής δήλωσης) αρ. 53§6 του ν. 5104/2024, 4.930,72€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 14.792,16€.

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. ....../19-04-2024 εντολής μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος στον με αριθμό φακέλου φόρου κληρονομιάς Θ-..../2019 και συγκεκριμένα στις υπ' αριθμ. ....../19-06-2019, ....../03-12-2020 και ....../28-06-2023 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενο τον ....., με ΑΦΜ ....., ο οποίος απεβίωσε στις 03-04-2019.

Ο αποβιώσας συνέταξε την από 08-11-2013 μυστική διαθήκη της συμβολαιογράφου ..... που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../07-05-2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου ..... και την από 20-02-2019 μυστική διαθήκη της συμβολαιογράφου ..... που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../07-05-2019

πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου ....., με τις οποίες δηλώνει την τελευταία του θέληση ως κάτωθι:

Με την από 08-11-2013 μυστική διαθήκη:

Ονομάζει κληρονόμους τα παιδιά του ..... και ..... και αφήνει:

Στον .....

- 1) Τα πατάρια της Θεσσαλονίκης επί των οδών Γιαννιτσών και Αναγεννήσεως,
- 2) Έναν ελαιώνα στην Πρέβεζα 17 στρεμμάτων στην Αγία Τριάδα με την ονομασία «Κρανωτζίκα».
- 3) Το οικόπεδο της Περάμου 1 ½ στρεμμάτων διηρημένου με τον κουμπάρο ..... και τον ..... που ζει στη Γερμανία και αν θέλει ο ..... το δίνει στον εγγονό του τον ....., αν και αυτός το θέλει, αλλιώς το κρατάει ο ίδιος.

Στην κόρη του ..... αφήνει:

- 1) Το διαμέρισμα της οδού Βενιζέλου 33 μαζί με το ιατρείο εκτάσεως 140 τ.μ. περίπου
- 2) Το εξοχικό στην Καλαμίτσα στην οδό Θάλασσα Μαρμαρά 26

Με την από 20-02-2019 μυστική διαθήκη:

- 1) Χορηγεί το υπόλοιπο του κτήματος – ελαιοστάσιο Μαλτέζου (μετά την πώληση τμήματος στην ανιψιά του ....., κόρη του αδελφού του .....) τριών στρεμμάτων στον γιό του ..... και το οποίο εκτείνεται από τον δρόμο (άσφαλτο) Αγ. Τριάδος – Αγ. Θωμά και επικοινωνεί με το άλλο κτήμα του τα Κρανωτζίκα 17 στρεμμάτων και το οποίο εφάπτεται με τον άλλο δρόμο Αγ. Τριάδος – Νεοχωρίου.
- 2) Συμπληρώνει την κυριότητα του σπιτιού της Καλαμίτσας που γράφει στην πρώτη διαθήκη του εκτός της ..... και στα τέσσερα εγγόνια του ....., ....., ..... και ..... με σκοπό να κάνουν τα μπάνια τους.

#### ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ ΕΚ ΔΙΑΘΗΚΗΣ

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ	ΑΦΜ	ΣΥΓΓΕΝΕΙΑ
1) .....	.....	ΤΕΚΝΟ
2) .....	.....	ΤΕΚΝΟ
3) .....	.....	ΕΓΓΟΝΗ
4) .....	.....	ΕΓΓΟΝΟΣ
5) .....	.....	ΕΓΓΟΝΗ
6) .....	.....	ΕΓΓΟΝΟΣ

Στις 16-09-2019 η ....., υπέβαλε την υπ' αριθμ. ....../2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς. Στις 03-12-2020 οι ....., ....., ....., ..... και ....., υπέβαλαν την υπ' αριθμ. ....../2020 συμπληρωματική/διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων ....., υπέβαλε στις 28-06-2023 την υπ' αριθμ. ....../2023 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το ενεργητικό της κληρονομιάς:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
	Τα παρακάτω αγροτεμάχια κείμενα στην κτηματική περιφέρεια της Τ.Κ. Νεοχωρίου του Δ. Πρέβεζας με ελιές ήτοι:	
1	Αγροτεμάχιο κείμενο στη θέση «Αγία Τριάδα – Μαλτέζου» έκτασης 3.062,97 τ.μ. σε απόσταση 680 μέτρα από τη θάλασσα.	20.215,61€
2	Αγροτεμάχιο κείμενο στη θέση «Αγία Τριάδα – Κρανωτέϊκα» έκτασης 13.644,03 τ.μ. σε απόσταση 575 μέτρα από τη θάλασσα.	84.645,57€
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	104.861,18€

Από την αντιπαραβολή των ανωτέρω (την από 08-11-2013 μυστική διαθήκη της συμβολαιογράφου ..... που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../07-05-2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου ..... και την από 20-02-2019 μυστική διαθήκη της συμβολαιογράφου ..... που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό ....../07-05-2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου ....., τις ....../2019, ....../2020, ....../2023 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλαν οι κληρονόμοι και τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης του ..... και του ....., προέκυψε ότι ο ..... δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα παρακάτω στοιχεία:

- 1) Επαγγελματική στέγη 1<sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 125,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη, επί των οδών Αναγεννήσεως 23 και Γιαννιτσών.
- 2) Ποσοστό 1/3 αγροτεμαχίου εμβαδού 4.278,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Νέα Πέραμο Καβάλας, στη θέση «Βρασίδας» σε απόσταση 10 μέτρα από τη θάλασσα.

Βάσει των ανωτέρω δηλώσεων και από τον έλεγχο των φύλλων υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας της κληρονομιαιάς περιουσίας προέκυψαν τα εξής:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ €	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
1	Ένα διαμέρισμα με αριθμό 1 του πρώτου ορόφου 141,40 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 58,50% μιας πολυκατοικίας σε οικόπεδο έκτασης 520 τ.μ. που βρίσκεται στην Καβάλα στην οδό Ελ. Βενιζέλου 33	137.186,28	151.884,81	14.698,53
2	Σε οικόπεδο 202,90 τ.μ. και κατά το κτηματολόγιο 203 στη θέση «Καλαμίτσα» στην Καβάλα επί της οδού Τενέδου 14 και ήδη οδός Θάλασσα Μαρμαρά 26 στο οποίο υφίσταται οικοδομή αποτελούμενη από όροφο εν μέρει ισόγειο 31,33 τ.μ., που περιλαμβάνει μία κατοικία και εν μέρει υπόγειο λόγω κλίσεως του εδάφους 16,39 τ.μ. που περιλαμβάνει ένα αποθηκευτικό χώρο και 1 <sup>ο</sup> όροφο πάνω από το ισόγειο επιφανείας 91,04 τ.μ. που περιλαμβάνει μία (1) κατοικία.	5.368,99 6.830,45 26.646,16 77.074,20	5.368,99 6.830,45 26.646,16 77.074,20	0,00
3	Αγροτεμάχιο κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Τ.Κ. Νεοχωρίου του Δ. Πρέβεζας με ελιές, στη θέση «Αγία Τριάδα-Μαλτέζου» έκτασης 3.062,97 τ.μ. σε απόσταση 680 μέτρα από τη θάλασσα.	20.215,61	20.215,61	0,00
4	Αγροτεμάχιο κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Τ.Κ. Νεοχωρίου του Δ. Πρέβεζας με ελιές, στη θέση «Αγία Τριάδα – Κρανωτιέϊκα» έκτασης 13.644,03 τ.μ. σε απόσταση 575 μέτρα από τη θάλασσα.	84.645,57	84.647,57	0,00
5	Επαγγελματική στέγη 1 <sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 125,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη, επί των οδών Αναγεννήσεως 23 και Γιαννιτσών.	-	188.628,75	188.628,75

6	Ποσοστό 1/3 αγροτεμαχίου εμβαδού 4.278,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Νέα Πέραμο Καβάλας, στη θέση «Βρασίδας» σε απόσταση 10 μέτρα από τη θάλασσα.	-	53.295,17	53.295,17
	Συν. Αξία οικοσκευής (33.060,60 X 1/30)	8.257,91	15.035,48	6.777,57
	Σύνολο Φορολογητέας Περιουσίας	366.225,17	629.627,19	263.402,00

Κατόπιν των ανωτέρω λεχθέντων και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του 25<sup>ου</sup> άρθρου του ν. 3842/2010, που έχουν ισχύ κατά το χρόνο φορολογίας, οι αναλογούντες φόροι κληρονομιάς έχουν ως εξής:

ΜΕΡΙΔΑ .....

1) Το υπ' αριθμ. 3 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	20.215,61€
2) Το υπ' αρ. 4 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	84.647,57€
3) Το υπ' αρ. 5 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	188.628,75€
4) Το υπ' αρ. 6 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	53.295,17€
5) Η αναλογούσα οικοσκευή:	6.287,62€
Σύνολο μερίδας:	353.074,72€

Στη συνέχεια και όσον αφορά μόνο τον προσφεύγοντα, στάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ...../24-04-2024 έγγραφο, με το οποίο γνωστοποιήθηκε στον ..... η έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου, με επισύναψη αντιγράφου αυτής και το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ...../24-04-2024 έγγραφο, με το οποίο του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018.

Επιπλέον με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ...../21-05-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι έως και τη δέκατη (10<sup>η</sup>) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή φορολογικά έτη ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΔ.

Έπειτα εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... το υπ' αριθμ. ..../12-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 ν. 5104/2024, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον

προσφεύγοντα μαζί με την υπ' αριθμ. ....../12-07-2024 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Ο προσφεύγων παρά το σχετικό του δικαίωμα δεν κατέθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας των είκοσι ημερών (άρθρο 33 ΚΦΔ) υπόμνημα, ώστε να εκθέσει τις απόψεις του, σχετικά με το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου.

Στη συνέχεια εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... η από 02/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου και η με αριθμό ....../2024 (25/2024) προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 02/09/2024 (e-κοινοποίηση με ημερομηνία ανάρτησης 02/09/2024 και ημερομηνία ανάγνωσης 02/09/2024). Σημειώνεται ότι δυνάμει της από 02/09/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου εκδόθηκε και η με αριθμό ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που αφορά την .....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ν. 2961/2001 είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη – εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του υπ' αριθμ. στοιχείου 5 δεδομένου ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου ορίστηκε χωρίς να υπολογιστεί ο συντελεστής παλαιότητας ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του αρ. 3 του ν. 4223/2013, σύμφωνα με την οποία «...η παλαιότητα του κτίσματος προκύπτει από τη διαφορά του έτους φορολογίας και του έτους έκδοσης της νεότερης οικοδομικής άδειας. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, ως έτος έκδοσης της λαμβάνεται το έτος κατασκευής το οποίο προκύπτει από δημόσιο έγγραφο. Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει στο δημόσιο έγγραφο ή από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ως έτος έκδοσης της άδειας λαμβάνεται το έτος κατά το οποίο δηλώθηκε το κτίσμα με την υποβολή προς τη φορολογική διοίκηση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.» Το ακίνητο ήταν δηλωμένο με έτος κατασκευής το 1965 στην με αρ. ....../31-05-2020 δήλωση στοιχείων ακινήτων και έπρεπε η φορολογική αρχή να το λάβει υπόψη κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
2. Εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας της οικοσκευής αφενός, διότι υπολογίστηκε σε αξία ακινήτου μεγαλύτερη αυτής της πραγματικής αφετέρου και σημαντικότερο ότι στο ακίνητο δεν υπήρχαν ούτε σκεύη, ούτε έπιπλα.

**Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:**

**Επειδή** σύμφωνα στο άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ : « 1. Η φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων : [...]

## B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.[...]

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **76 Κ.Φ.Δ.**: «Επαρκής αιτιολογία» Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **77 του ίδιου ως άνω νόμου**: «Βάρος απόδειξης» 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**, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1042/1990](#) κατά το άρθρο 13 του ν.δ. 118/1973..... θεωρείται ότι στην κληρονομιαία περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στην χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών .....«Οικιακά αντικείμενα» δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει κατά την διάρκεια του γάμου για την κοινή των συζύγων, οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης, ΑΚ1820, ΒΟΥΖΙΝΑΣ κληρονομίες Παρ.30).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12 της ΠΟΛ 1039/2003 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14 και 26 παρ. 2 του ν. 3091/2002»: «...2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.[2961/2001](#) και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαιάς περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα ( άρθρο 30 ν.[3091/2002](#)) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2002 .

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. 3662/2012 ΔεφΑθηνών) το βάρος προσκομιδής στοιχείων προς απόδειξη του γεγονότος το φέρει λόγω του νομίμου τεκμηρίου ο προσφεύγων και όχι η Φορολογική αρχή. Και τούτο διότι η απόδειξη η οποία στρέφεται κατά του τεκμηρίου δεν είναι ανταπόδειξη αλλά κύρια απόδειξη, με την οποία σύμφωνα και με το άρθρο 145 παρ. 3 του Κ.Διοικ.Δικ., βαρύνεται ο διάδικος κατά του οποίου έχει θεσπιστεί το τεκμήριο.

Επειδή ωστόσο με την αποδοχή του πρώτου ισχυρισμού η αξία του ακινήτου διαμορφώνεται σε χαμηλότερη αξία, συνάγεται ότι έμμεσα γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα και η αξία της οικοσκευής που του αναλογεί περιορίζεται σε 3.772,58€

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1149/1994 ( όπως ισχύει βάσει της 60449 ΕΞ 2021 κοινής υπουργικής απόφασης- ΦΕΚ 2146/Β/24-5-2021 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «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. Στην τελευταία περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, για τον υπολογισμό της παλαιότητας λαμβάνεται υπόψη η καταληκτική ημερομηνία του διαστήματος που αναγράφεται στο πεδίο παλαιότητας του αντίστοιχου φύλλου καταγραφής. Άδειες αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες ανακαίνισης που δεν θίγουν τον φέροντα οργανισμό του κτιρίου, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας. Ειδικά σε διατηρητέα ακίνητα που έχουν ανακαινισθεί ριζικά, έστω και αν δεν θίγεται ο φέρων οργανισμός του κτιρίου, η παλαιότητα υπολογίζεται δύο χρόνια μετά την ημερομηνία έκδοσης της άδειας ανακαίνισης. Χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δε λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Για να εφαρμοσθεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίσμα να είναι πλήρως αποπερατωμένο.... Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα, ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω.»

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω για τον προσδιορισμό της παλαιότητας των ακινήτων απαιτείται οικοδομική άδεια. Σε περίπτωση δε απουσίας της οικοδομικής άδειας, η παλαιότητα αποδεικνύεται από την ημερομηνία της πρώτης ηλεκτροδότησης του κτίσματος.

Επειδή η διάταξη του αρ. 169 του ΚΔΔ ορίζει ότι: «1 Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συσταθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια....3 . Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) οι φωτογραφικές ή κινηματογραφικές αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση, καθώς και φωνοληψίες».

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και όχι στο στάδιο του ελέγχου και της έκδοσης της πράξης οικοδομική άδεια με ημερομηνία έκδοσης την 26-09-1964 που αφορά πολυώροφη οικοδομή με υπόγειο, ισόγειο και 4 ορόφους και μιας εσοχής επί της οδού Γιαννιτών και με περικλείοντες οδούς την οδό Αναγέννησης και την οδό Μοναστηρίου. Συνεπώς η παλαιότητα του ακινήτου αποδεικνύεται και πρέπει κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας του αξίας να υπολογιστεί συντελεστής παλαιότητας ίσος με 0,60. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Βάσει των ανωτέρω η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας απεικονίζεται ως εξής:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ €	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ €
1	Ένα διαμέρισμα με αριθμό 1 του πρώτου ορόφου 141,40 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 58,50‰ μιας πολυκατοικίας σε οικόπεδο έκτασης 520 τ.μ. που βρίσκεται στην Καβάλα στην οδό Ελ. Βενιζέλου 33	137.186,28	151.884,81	151.884,81
2	Σε οικόπεδο 202,90 τ.μ. και κατά το κτηματολόγιο 203 στη θέση «Καλαμίτσα» στην Καβάλα επί της οδού Τενέδου 14 και ήδη οδός Θάλασσα Μαρμαρά 26 στο οποίο υφίσταται οικοδομή αποτελούμενη από όροφο εν μέρει ισόγειο 31,33 τ.μ., που περιλαμβάνει μία κατοικία και εν μέρει υπόγειο λόγω κλίσεως του εδάφους 16,39 τ.μ. που περιλαμβάνει ένα αποθηκευτικό χώρο και 1 <sup>ο</sup> όροφο πάνω από το ισόγειο επιφανείας 91,04 τ.μ. που περιλαμβάνει μία (1) κατοικία.	5.368,99 6.830,45 26.646,16 77.074,20	5.368,99 6.830,45 26.646,16 77.074,20	5.368,99 6.830,45 26.646,16 77.074,20
3	Αγροτεμάχιο κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Τ.Κ. Νεοχωρίου του Δ. Πρέβεζας με ελιές, στη θέση «Αγία Τριάδα-Μαλτέζου» έκτασης 3.062,97 τ.μ. σε	20.215,61	20.215,61	20.215,61

	απόσταση 680 μέτρα από τη θάλασσα.			
4	Αγροτεμάχιο κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Τ.Κ. Νεοχωρίου του Δ. Πρέβεζας με ελιές, στη θέση «Αγία Τριάδα – Κρανωτιέϊκα» έκτασης 13.644,03 τ.μ. σε απόσταση 575 μέτρα από τη θάλασσα.	84.645,57	84.647,57	84.647,57
5	Επαγγελματική στέγη 1 <sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 125,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη, επί των οδών Αναγεννήσεως 23 και Γιαννιτσών.	-	188.628,75	113.177,25
6	Ποσοστό 1/3 αγροτεμαχίου εμβαδού 4.278,00 τ.μ. που βρίσκεται στη Νέα Πέραμο Καβάλας, στη θέση «Βρασίδας» σε απόσταση 10 μέτρα από τη θάλασσα.	-	53.295,17	53.295,17
	Συν. Αξία οικοσκευής	8.257,91	15.035,48	12.520,44
	Σύνολο Φορολογητέας Περιουσίας	366.225,17	629.627,19	551.660,65

ΜΕΡΙΔΑ .....

1) Το υπ' αριθμ. 3 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	20.215,61€
2) Το υπ' αρ. 4 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	84.647,57€
3) Το υπ' αρ. 5 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	113.177,25€
4) Το υπ' αρ. 6 στοιχείο του ως άνω πίνακα:	53.295,17€
5) Η αναλογούσα οικοσκευή:	3.772,58€
Σύνολο μερίδας:	275.108,18€

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Συνολική αξία κληρονομικής μερίδας	353.074,72€	275.108,18€
Προγενέστερες δωρεές	118.954,00€	118.954,00€
Σύνολο φορολογητέας αξίας	472.028,72	394.062,18€
Φόρος που αναλογεί με τον ν. 3842/2010	10.101,44€	6.203,11€
Φόρος συνυπολ. Προγεν γον. παροχών	240,00	240,00€
Διαφορά προς καταβολή	9.861,44	5.963,11€
Πρόστιμο αρ. 53§6 ΚΦΔ	4.930,72	2.981,55€

Σύνολο	14.792,16	8.944,66€
--------	-----------	-----------

**Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... **με ΑΦΜ:** .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ. ....../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2019	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
<b>ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ</b>	9.861,44€	5.963,11€
<b>ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 53§6 ΚΦΔ</b>	4.930,72€	2.981,55€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>14.792,16€</b>	8.944,66€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.