



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα:11-04-2018

Αριθ. απόφασης:2021

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>

4. Την με αριθ. πρωτ...../13-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή της ..... ΑΦΜ ....., κατοίκου Χαϊδαρίου Αττικής οδός ..... Τ.Κ.12461, κατά της με αριθ. ....../14-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ....../14-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 15-12-2017 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.
7. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ....../04-04-2018 αίτηση με θέμα «κατάθεση συμπληρωματικών στοιχείων» και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ....../10-04-2018 έγγραφο της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Κύμης-Αλιβερίου με θέμα ρυμοτόμηση ακινήτου στο .....
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ. ....../13-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... ΑΦΜ ....., ως Ν.Υ. της ....., 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 με αριθ. ....../14-11-2017 (αριθ.πρωτ. ....../14-11-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **28.075,63€** (διαφορά κύριου φόρου 12.761,65 € πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 15.313,98€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης των με αριθ. ....../2015, ....../2016 & ....../2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για τον έλεγχο των με αριθ. ....../10-01-2007, ....../27-07-2015 & ....../29-07-2015 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθησαν στη Δ.Ο.Υ. ΚΥΜΗΣ, του κληρονομούμενου ..... που απεβίωσε στις 12-09-2005 (αριθ. φακέλου ....../2005). Σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη του τελευταίου, που δημοσιεύθηκε με το αριθ. ....../09-12-2005 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου Αθηνών, κατέλειπε μοναδική του κληρονόμο την αδελφή του ..... η οποία μεταπεβίωσε στις 13-04-2014 και βάσει δημόσιας διαθήκης της που δημοσιεύθηκε με το αριθ. ....../2014 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Αθηνών, κληρονόμοι της είναι οι: α) ..... & β) .....

Ο αρχικός κληρονομούμενος κατέλειπε μεταξύ άλλων και τα κάτωθι ακίνητα που βρίσκονται στο Δήμο Αυλώνας του Ν. Ευβοίας:

α) οικόπεδο άρτιο και μη οικοδομήσιμο στο ..... εκτάσεως 512,50τμ, με παλαιά κτίσματα (σταύλοι-αποθήκες), εντός σχεδίου πόλεως του οικισμού ΧΑΝΙΑ .....

β) οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στο ..... εκτάσεως 1.099,65τμ, από το οποίο τμήμα 66,15τμ ρυμοτομείται, με παλαιά ισόγειο οικία και κατάστημα, εντός σχεδίου πόλεως του οικισμού ΧΑΝΙΑ ....., επί της Ε.Ο. Κύμης-Λεπούρων.

γ) αγροτεμάχιο με 20 ελαιόδενδρα στη θέση ....., εκτάσεως 1.529,94τμ από τα οποία 1.467,96τμ βρίσκονται εκτός των ορίων του οικισμού ..... και τμήμα 61,98τμ βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμού.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομίας με τα συνημμένα σχετικά και τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία ανά περιοχή, συνέταξε και απέστειλε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ. ....../10-10-2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αριθ.πρωτ. ....../17-10-2016), προσδιορίζοντας τις αγοραίες αξίες των ακινήτων-οικοπέδων που βρίσκονται εντός οικισμού, ως εξής:

α) οικόπεδο εκτάσεως 512,50τμ χ 65,00€/τμ = 33.312,50€, έναντι δηλωθείσας αξίας 23.000,00€

β) οικόπεδο εκτάσεως 1.099,65τμ χ 75,00€/τμ = 82.473,75€, έναντι δηλωθείσας αξίας 33.000,00€

γ) οικόπεδο εκτάσεως 61,98τμ χ 11,82€/τμ = 732,60€, έναντι δηλωθείσας αξίας 309,90€.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε εμπρόθεσμα τις με αριθ. πρωτ. ....../04-11-2016 έγγραφες εξηγήσεις της, δηλώνοντας ότι ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομιών στοιχείων είναι αυθαίρετος και εξωπραγματικός, ότι δεν ελήφθησαν υπόψη τα ειδικότερα χαρακτηριστικά και γνωρίσματα των ακινήτων, ότι τα συγκριτικά που ελήφθησαν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. είναι απρόσφορα χωρίς αναφορά σε χρόνο φορολογίας, ομοιότητας και σχέσης με τα κληρονομαία, σε αντίθεση με τα συγκριτικά που προτείνει η ίδια. Επί πλέον αμφισβητεί την αξία της οικοσκευής με το σκεπτικό ότι δεν υφίσταται οικία, αλλά μόνο επαγγελματική στέγη και παλαιά κτίσματα (αποθήκες –σταύλοι) και τελικά ζητά την απαλλαγή της από κάθε επιπλέον διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου.

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις έγγραφες εξηγήσεις της και προέβη στην έκδοση της με αριθ. ....../14-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας και τον προσδιορισμό του φόρου βάσει των διατάξεων του Ν.3091/2002 κατηγ. Β'.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της με αριθ. ....../14-11-2017 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αυθαίρετη η αξία των 65,00€/τμ για το οικόπεδο έκτασης 512,50τμ. Δεν ελήφθη υπόψη ότι είναι μη οικοδομήσιμο, τυφλό (λόγω αδιάνοικτου δρόμου) και μειονεκτεί λόγω της παλαιότητας των κτισμάτων, έναντι των συγκριτικών που προσκόμισε. Επικαλείται πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού της ίδιας Δ.Ο.Υ. για ακίνητο με όμοια χαρακτηριστικά και αξία 17,00€/τμ.

2. Για το οικόπεδο έκτασης 1.099,65τμ από το οποίο τμήμα 66,15τμ ρυμοτομείται, εκτός από τα προαναφερθέντα, ισχυρίζεται ότι παρανόμως επιβλήθηκε φόρος και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας για το ρυμοτομούμενο τμήμα, αφού δεν έχει καταβληθεί αποζημίωση, ούτε έχει αρθεί η αναγκαστική απαλλοτρίωση (αποφ. Σ.τ.Ε. 166/2016).
3. Το τμήμα των 61,98τμ που βρίσκεται εντός ορίων οικισμού, είναι μία τριγωνική λωρίδα, μη οικοδομήσιμη, μη εκμεταλλεύσιμη και παντελώς άχρηστη.
4. Όλα τα προσκομισθέντα συγκριτικά στοιχεία, των οποίων ο μέσος όρος αυτών ανά τετραγωνικό μέτρο είναι από 10,00€ έως 17,00€, αφορούν θέσεις ακινήτων εντός του οικισμού ΧΑΝΙΩΝ ..... και όχι εντός του οικισμού ..... που υποστηρίζει η Δ.Ο.Υ.
- 5.. Δεν θα έπρεπε να επιβληθεί ποσό για οικοσκευή, διότι δεν υφίσταται οικία, αλλά επαγγελματική στέγη, σταύλοι, αποθήκες.
6. Ο πρόσθετος φόρος ποσοστού 120% λόγω ανακρίβειας είναι υπέρογκος.

**Επειδή** για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ι του Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α΄ 266) ορίζεται ότι «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) ... 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** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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 στοιχείο.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 Α.΄ περ.9 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου σε δήλωση, υποχρεώνονται να υποβάλουν δήλωση κληρονομίας οι κληρονόμοι του.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α).....β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε 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 στοιχείο.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....

β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

**Επειδή** σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση 3958/108/ΠΟΛ.173/14-06-1988 άρθρο 2 παρ.3 (Φ.Ε.Κ.397/14-06-1988), αν ρυμοτομείται τμήμα μόνο του ακινήτου, ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται χωριστά για το ρυμοτομούμενο και χωριστά για το μη ρυμοτομούμενο τμήμα. Εφόσον μετά τη ρυμοτόμηση το κτίσμα που απομένει δεν μπορεί στατικά, κατά τη βεβαίωση της πολεοδομικής υπηρεσίας, να θεωρηθεί αυτοτελής οικοδομή, θεωρείται ρυμοτομούμενο. Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του ακινήτου (ρυμοτομούμενου και μη ρυμοτομούμενου).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25Α του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ.58/τ.Α΄/23-04-2010)και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1048/28-04-2010 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν.2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Α΄), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

1. α) η περίπτωση ι΄ του άρθρου 7 και η περίπτωση ε΄της παραγράφου 1 του άρθρου 40 που αφορούν μετάθεση χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, κατά το χρόνο καταβολής τιμήματος για κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, καταργούνται.

β) μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες κατά την ημερομηνία αυτή είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της αριθ.1067780/82Γ0013/09-06-1994, ΠΟΛ.1149 απόφασης, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη οι γενικές έννοιες που ορίζονται με το άρθρο 2 της απόφασης: Για να θεωρηθεί ότι ένα ακίνητο ή τμήμα του είναι απαλλοτριωτέο απαιτείται πρόσφατο έγγραφο από την αρχή που κήρυξε την απαλλοτρίωση, από το οποίο να προκύπτει:

α)ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (πράξη κήρυξης απαλλοτρίωσης και Φ.Ε.Κ.)

β)ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί

γ)η επιφάνεια των απαλλοτριωτέων τμημάτων.

**Επειδή** στην με αριθ.166/2016 απόφ. του Σ.τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτέων κληρονομιαίων ακινήτων δεν έχουν υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομιάς ούτε υπόκεινται σε τέτοιο φόρο>>, αναφέρονται τα εξής : Σύμφωνα με το άρθρο 25Α παρ.1 εδάφ. α΄και β΄ του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-04-2010) καταργήθηκε η διάταξη της περιπτώσεως ι΄ του άρθρου 7 του ως άνω Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών κλπ. με σκοπό, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, «...οι φορολογούμενοι να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», με το δε εδάφιο β΄ της ίδιας παραγράφου 1 του αυτού άρθρου 25Α του Ν. 3842/2010 ετάχθη προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας ως εξής: «Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επί φορολογίας αντικειμένων κληρονομιάς... μεταξύ των συντελεστών ειδικών συνθηκών που λαμβάνονται υπ΄ όψη περιλαμβάνεται και συντελεστής 0,80 αν το οικόπεδο έχει κηρυχθεί απαλλοτριωτέο.

Επειδή 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.

Στην πραγματικότητα, άλλωστε, ο κληρονόμος ακινήτου που έχει κηρυχθεί, πριν από την επαγωγή, αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο, κληρονομεί ουσιαστικά την προσδοκία καταβολής της αποζημιώσεως, δεδομένου ότι η επ΄ αυτού κυριότητά του, με τα περιορισμένα κατά τα ανωτέρω δικαιώματα, τελεί υπό την διαλυτική αίρεση της συντελέσεως της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως. Ως εκ τούτου, σε μια τέτοια περίπτωση που οι συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτριώσεως του ακινήτου έχουν καταστήσει ουσιαστικά αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή του για τον κληρονόμο, η επιβολή φόρου, έστω και μειωμένου (με μειωτικό συντελεστή 0,80 ή 0,75 κατά το "αντικειμενικό" σύστημα υπολογισμού του Ν. 1249/1982), ακόμη και αν παρουσιάζεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση ως θεσπισθείσα προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, ώστε «...να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθ΄ ό μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή του οικείου

φόρου κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η *απόκτηση* της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανakλά αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, την φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του». Επί πλέον έρχεται σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομιάς σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδρανείας της Διοικήσεως σε σχέση με την συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλομένη καταβολή της σχετικής *αποζημιώσεως*, η οποία, κατά την έννοιά του, πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, καταλήγοντας άλλως σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας που προστατεύουν τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Εν όψει των ανωτέρω, 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 κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και *το απολύτως* συναφές επόμενο εδάφιο (β'), πού 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 προαναφερθείσες υπέρ νομοθετικής ισχύος διατάξεις και τις *απορρέουσες από* αυτές αρχές, μη εφαρμοστέες.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 του Ν. 3091/2002 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας των κληρονομαίων κτισμάτων και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι στην έννοια του κτίσματος περιλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου επί του οποίου το κτίσμα έχει ανεγερθεί.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.2 παρ.4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρ. 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για ανακρίβεια ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ**

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του



προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ....

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.»

**Επειδή** σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

**Επειδή** ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. φακέλου ...../2005 δήλωσης κληρονομίας, αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

**Επειδή** για την εκτίμηση των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία τιμών που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. ΚΥΜΗΣ.

Συγκριτικά:

α)Δηλ. Φ.Μ.Α. ....../18-05-2006. Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 785,40τμ εντός σχεδίου πόλης του οικισμού ΧΑΝΙΑ ..... , άρτιο και οικοδομήσιμο, με πρόσωπο στην Ε.Ο. Κύμης-Λεπούρων κατά Ψ.Κ. προς 85,00€/τμ.

Το συγκριτικό που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος βρίσκεται στο ίδιο Ο.Τ. με τα 2 πρώτα οικόπεδα, τα οποία πλεονεκτούν του συγκριτικού στην Π.Κ. και μειονεκτούν στο χρόνο φορολόγησης

Το πρώτο οικόπεδο μειονεκτεί του συγκριτικού και στο μη οικοδομήσιμο.

Το δεύτερο οικόπεδο φέρει τα ίδια χαρακτηριστικά, έχει κτίσμα με ισόγειο κατάστημα και βρίσκεται επί της Ε.Ο. Κύμης-Λεπούρων.

β)Δηλ. Φ.Μ.Α. ....../25-04-2005. Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 389,67τμ στη θέση ..... εντός του οικισμού ....., άρτιο και μη οικοδομήσιμο (τυφλό) προς 11,82€/τμ.

Για το τρίτο οικόπεδο ελήφθη υπόψη το πιο πάνω συγκριτικό, λόγω ομοειδούς περιοχής, ίδιας μορφολογίας, συγκοινωνίας και αρτιότητας (μη οικοδομήσιμο).

γ)Δηλ. γον. παροχής ...../07-06-2006 της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, της οποίας η αξία εκτιμήθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΥΜΗΣ προς 85,00€/τμ, έγινε αποδεκτή από τον φορολογούμενο την ίδια μέρα και έχει καταστεί οριστική.

**Επειδή** σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (σελίδα 6), ως προς τα αναφερόμενα στις έγγραφες εξηγήσεις συγκριτικά στοιχεία, διαπιστώνεται ότι αφορούν μεταβιβάσεις ακινήτων σε διάφορες θέσεις εντός του οικισμού ..... και όχι στα ΧΑΝΙΑ ....., ότι δεν είναι όμορα του κρινόμενου (δεν αναφέρεται Ο.Τ. στην με αριθ. ....../21-09-2015 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου που επικαλείται), βρίσκονται σε αποστάσεις που κυμαίνονται από 300-600 μέτρα και γι' αυτό απορρίφθηκαν και εκδόθηκε η με αριθ. ....../14-11-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, με τιμές 65,00€/τμ, 75,00€/τμ & 11,82€/τμ αντίστοιχα.

**Επειδή** μετά το με αριθ.πρωτ. ΔΕΔ ...../10-04-2018 έγγραφο της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Κύμης-Αλιβερίου βεβαιώνεται ότι: στο Ο.Τ. 06 του σχεδίου πόλεως στα ΧΑΝΙΑ ..... (από 27-03-1929 & 30-06-1931 Διατάγματα Ρυμοτομίας και από 12-07-1983 απόφαση Νομάρχη τροποποίησης του σχεδίου πόλεως ΧΑΝΙΑ ..... /1983), βρίσκεται ακίνητο εμβαδού 1.033,50τμ με ρυμοτομούμενο τμήμα 66,15τμ.

Στο Ο.Τ. 06 του σχεδίου πόλεως στα ΧΑΝΙΑ ..... δεν έχει συντελεστεί καμία απαλλοτρίωση, δεν έχει γίνει καμία πράξη τακτοποίησης-αναλιγισμού και δεν έχει δοθεί καμία αποζημίωση.

**Επειδή** κατ' εφαρμογή της με αριθ.166/2016 απόφ. Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε., οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ.1 εδάφ. α' και β' του Ν. 3842/2010 κρίθηκαν αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, οπότε για το ρυμοτομούμενα ακίνητο εμβαδού 66,15τμ εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή επιβολής φόρου κληρονομίας.

**Επειδή** με βάση τα ως άνω η αξία των ρυμοτομούμενων ακινήτων και η αξία των φορολογητέων ακινήτων, αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

|                                                                                          | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ<br>(περιλαμβάνεται<br>οικοσκευή 4.805,22€ &<br>έξοδα κηδείας<br>1.500,00€) | 97.042,21€            | 160.556,38€           | 160.556,38€            |
| ΑΞΙΑ ΡΥΜΟΤ/ΝΩΝ<br>ΑΚΙΝΗΤΩΝ                                                               | 0                     | 0                     | 4.961,25€              |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ<br>ΑΚΙΝΗΤΩΝ                                                              | 95.542,21€            | 157.251,16€           | 152.289,91€            |

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ....//13-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., και την **τροποποίηση** της με αριθ. ....//14-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, όσον αφορά την αναβολή φορολόγησης για το

ρυμοτομούμενο ακίνητο σύμφωνα με την με αριθ.166/2016 απόφ. του Σ.τ.Ε. και τον προσδιορισμό επιεικέστερης κύρωσης του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.

Ορίζουμε όπως ο αρμόδιος Προϊστάμενος προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του αυτ.τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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