



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 31/03/2026

Αριθμός απόφασης: 1284

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός αρ. Τ.Κ., κατά της με αριθμό/12-11-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς – χρονολογία φορολογίας 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από 12/11/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ**, 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 τη με αριθμό/12-11-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 84.584,08 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 2961/2001. Μετά την αφαίρεση του φόρου που είχε βεβαιωθεί ποσού 69.472,46 ευρώ, η οφειλόμενη διαφορά του φόρου ανήλθε στο ποσό των 15.111,62 ευρώ επί του οποίου επιβλήθηκε πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 ν. 2523/1997 και άρθρου 70 παρ. 14 ΚΦΔ ποσού 16.530,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 31.642,22 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/24-09-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου, κάτοικου εν ζωή οδός, που απεβίωσε στις 01/11/2014, σύμφωνα με τη με αριθμό τόμος και από 03/11/2014 ληξιαρχική πράξη θανάτου του ληξιαρχείου του Δήμου, ο οποίος δεν άφησε διαθήκη και άφησε μόνους πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους του, τους: α) (σύζυγο), β) (τέκνο), γ) (τέκνο), δ) (τέκνο) και ε) (τέκνο). Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης τις με αριθμό/2015, .../2015, .../2015, .../2015, .../2016 και/2016 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και η υπόθεση πήρε αριθμό φακέλου Θ-...../2014.

Με το υπ' αρ. πρωτ./20-08-2024 Διαβιβαστικό έγγραφο, το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης στο ΚΕΜΕΦ, λόγω αρμοδιότητας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Αιτήματα του Άρθρου 14 του ΚΦΔ προς τους κληρονόμους:

Ο έλεγχος κοινοποίησε στους ελεγχόμενους τα υπ' αριθμ. πρωτ./17-06-2025, .../17-06-2025, .../17-06-2025, .../17-06-2025 και/17-06-2025 αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθρ. 14 ΚΦΔ. Οι ελεγχόμενοι ανταποκρινόμενοι στα ως άνω προσκόμισαν στο ΚΕΜΕΦ, μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του λογιστή τους, τα ακόλουθα:

- 1) Μητρώο παγίων της εταιρείας με την επωνυμία «.....».
- 2) Καταστατικό της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τροποποιήσεις του ετών 2006 και 2010.
- 3) Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών 53 και 33 και 81 και αναλυτικό καθολικό ομάδας 1 της

εταιρείας με την επωνυμία «.....».

4) Ισοζύγιο Οκτωβρίου 2014 και Ισοζύγιο Ισολογισμού 2014 της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

5) Βιβλίο Μετόχων της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

6) Κίνηση Λογαριασμού τράπεζας

7) Άδεια οικοδομής με αριθμ. /2003.

8) Τοπογραφικό διάγραμμα

9) Αποτυπώσεις των εξοφλήσεων των υπολοίπων οφειλών της εταιρείας «.....» προς τον κληρονομούμενο με ημερομηνίες εξόφλησης 30/12/2015 και 03/03/2016.

10) Πληρωμή παραβόλων προς έκδοση νομιμοποιητικών εγγράφων κληρονόμων για χρήση τους σε αίτηση προς την τράπεζα

Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Κληρονομιάς, συντάχθηκε το με αριθμό/03-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 ΚΦΔ, το οποίο αναρτήθηκε ηλεκτρονικά με συνημμένο τον από 03/10/2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς, με το οποίο ζητείτο εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, να διατυπωθούν εγγράφως οι απόψεις της κληρονόμου σχετικά με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν υποβλήθηκαν έγγραφες απόψεις από αυτόν.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, προέβη στη σύνταξη της από 12/11/2025 έκθεσης μερικού φόρου κληρονομιάς και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται το δηλωθέν Ενεργητικό και Παθητικό της κληρονομιάς, το Ενεργητικό και το Παθητικό, έτσι όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, καθώς και η διαφορά δηλώσεων-ελέγχου:

Κληρονομιαία Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο Διαφορά Δηλώσεων – Ελέγχου

α/ α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
1	Λογαριασμός ταμειευτηρίου στην ΤΡΑΠΕΖΑ με αριθμ.....-.... ποσού 1,46 GBP και το ισότιμό του σε ευρώ 2,07 ευρώ.	2,07	2,07	0,00
2	Απαίτηση από καταθέσεις στον λογαριασμό όψεως στην ΤΡΑΠΕΖΑ με αριθμ.	475,21	83.475,21	83.000,00
3	Απαίτηση από καταθέσεις στον λογαριασμό όψεως στην ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε. με αριθμ. (Αδήλωτο ποσό ύψους 3.003,90€)	0,00	3.003,90	3.003,90
4	Προθεσμιακή κατάθεση στην ΤΡΑΠΕΖΑ λήξης 29-01-2015	570.000,00	570.000,00	0,00
5	Λογαριασμός ταμειευτηρίου στην με αριθμ.	11.449,23	11.449,23	0,00
6	Προθεσμιακή κατάθεση στην με αριθμ. με κεφάλαιο 200.000,00 ευρώ και τόκους 1.101,97 ευρώ.	201.101,97	201.101,97	0,00

7	Λογαριασμός στην Α.Ε. με αριθμ.	46.064,16	46.064,16	0,00
8	112.850 ανώνυμες μετοχές της ανώνυμης μη εισηγμένης στο χρηματιστήριο εταιρείας με την επωνυμία «.....» με έδρα στον Δήμο Αρ. ΜΑΕ/02/0166, ΑΦΜ, ΓΕΜΗ	1.537.200,00	2.077.568,50	540.368,50
9	Ατομική επιχείρηση του κληρονομούμενου εδρεύουσα στην Θήρα, δημοτική ενότητα και αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων.	732.673,20	732.673,20	0,00
10	Ένα αγροτεμάχιο, εμβαδού 2.576 τ.μ. ευρισκόμενο στην θέση «.....» της Δ.Κ. Πυλαίας, της Δ.Ε. του Δήμου, της Π.Ε. Θεσσαλονίκης, Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με πρόσοψη σε αγροτική οδό (.....) μονοετούς καλλιέργειας, πάνω από 800 μ. από την θάλασσα, εντός ζώνης στα 250 μ. από τον κρατικό οικισμό Φοίνιξ του Δήμου, εντός Ζ.Ο.Ε., μη αρδευόμενο, χωρίς κτίσματα, απέχει πάνω από 500 μ. από τον οικισμό εκτός σχεδίου.	99.691,20	99.691,20	0,00
11	Τριώροφο βιομηχανικό κτίριο, αποτελούμενο από α) ημιυπόγειο αποθήκη εμβαδού 700,47 τ.μ., β) ανώγειο όροφο εμβαδού 700,47 τ.μ., γ) πρώτο όροφο εμβαδού 700,47 τ.μ., δ) δεύτερο όροφο εμβαδού 700,47 τ.μ.. Η οικοδομή κτίστηκε δυνάμει της με αριθμ./17-07-1987 οικοδομικής άδειας επί αγροτεμαχίου εμβαδού 2336 τ.μ., ευρισκόμενου στην θέση «Λυγαριά», της περιοχής της Δ.Κ., της Δ.Ε., του Δήμου, της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, με πρόσοψη στην οδό ς. Το αγροτεμάχιο είναι εκτός σχεδίου, μονοετούς καλλιέργειας, απέχει πάνω από 800 μ. από την θάλασσα, και είναι μη αρδευόμενο. Σημειώνεται εδώ ότι στο πιο πάνω κτίριο τακτοποιήθηκαν με τον ν. 4178/2013 και τον ν. 4014/2011: α) στον πρώτο όροφο, 78 τ.μ. ως χώρος κύριας χρήσης, β) ισόγειο αποθήκη εμβαδού 167,20 τ.μ., γ) έτερη ισόγειο αποθήκη εμβαδού 255,60 τ.μ. και δ) αποθήκη εμβαδού 167,20 τ.μ. στον δεύτερο όροφο.	1.425.398,17	1.425.398,17	0,00
12	η υπό στοιχείο β' κατοικία-μεζονέτα, κτισμένη με την με αριθμ...../4-12-1989 άδεια οικοδομής της Διεύθυνσης Πολεοδομίας Θεσσαλονίκης, σε ένα αυτοτελές, ανεξάρτητο και διακεκριμένο τμήμα οικοπέδου- κάθετη ιδιοκτησία με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης και ανοικοδόμησης επ αυτού, έκτασης 521,37 τ.μ., με συμμετοχή 50% στο όλο ενιαίο οικόπεδο έκτασης 1.009,55 τ.μ. που βρίσκεται στην άλλοτε περιοχή του αγροκτήματος και ήδη στην περιφέρεια της Δημοτικής Κοινότητας και Ενότητας, Δήμου, Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης Κεντρικής Μακεδονίας στην διασταύρωση των οδών (άλλοτε οδός και Η κατοικία-μεζονέτα αποτελείται: α) από υπόγειο εμβαδού 155,43 τ.μ., β) Ισόγειο όροφο εμβαδού 126,19 τ.μ. και γ) 1ο όροφο εμβαδού 79,22 τ.μ., ήτοι συνολικού εμβαδού 205,41 τ.μ., με συμμετοχή στο όλο οικόπεδο κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου, με αριθμό ΚΑΕΚ 190911503001/2/0. Τμήμα του όλου οικοπέδου, 60,04 τ.μ. αποτελεί κοινόχρηστη ράμπα αυτοκινήτων. Σύμφωνα με τον ν. 4178/2013 τα τμήματα της οικοδομής καθ' υπέρβαση της οικοδομικής άδειας, που τακτοποιήθηκαν είναι τα εξής: 1) αλλαγή χρήσης υπογείου σε κύρια εμβαδού 89,02 τ.μ., 2) κατασκευή σοφίτας βοηθητικής χρήσης εμβαδού 31,30 τ.μ., 3) κλείσιμο ημιυπαίθριων χώρων στο πρώτο όροφο 10 τ.μ.. Σύμφωνα με την από 9-11-2015 έκθεση αυτοψίας της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης κατόπιν της με αριθμ./2015 εντολής αυτοψίας, « ο υπόγειος χώρος της ως άνω κατοικίας είναι ισόγειος χώρος με πρόσοψη στην πρασιά της οικοδομής και από τα 155,43 τ.μ. τα 10 τ.μ. είναι αποθηκευτικός χώρος (καυστήρας, αποθήκευση παλιών αντικειμένων), τα 25 τ.μ. είναι γκαράζ και τα 120,43 τ.μ. είναι χώρος κύριας κατοικίας με τζάκι και κουζίνα».	668.302,84	712.176,07	43.873,23

13	Από ένα συγκρότημα δύο διώροφων οικοδομών, κτισμένες με την με αριθμ./31-1-2003 άδεια οικοδομής σε ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως κατά νεότερη εμβαδομέτρηση 5.830 τ.μ. κείμενου στην Τοπική Κοινότητα στην θέση η υπό στοιχείο 2 οικοδομή κείμενη δυτικά του ως άνω συγκροτήματος αποτελούμενη ειδικότερα από τις εξής οριζόντιες ιδιοκτησίες, με ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί του εδάφους 25/100 έκαστη: 1) Μια αυτοτελής και οριζόντια ιδιοκτησία που περιλαμβάνει υπόγειο-αποθηκευτικό χώρο εμβαδού 90,07 τ.μ. Στην ιδιοκτησία αυτή τακτοποιήθηκαν με τον ν. 4178/2013 τα εξής: α) αλλαγή χρήσης υπογείου σε χώρο κύριας χρήσης εμβαδού 107,21 τ.μ. και μετατροπή αυτού σε ισόγειο όροφο (αποχωμάτωση) και β) κατασκευή υπόγειας αποθήκης εμβαδού 30 τ.μ. και 2) Μια έτερη αυτοτελής και οριζόντια ιδιοκτησία που περιλαμβάνει ισόγειο εμβαδού 60,56 τ.μ. και πρώτο όροφο εμβαδού 39,24 τ.μ. Στην ιδιοκτησία αυτή τακτοποιήθηκαν με τον ν. 4178/2013 τα εξής : α) υπέρβαση δόμησης πρώτου ορόφου κατά 5,47 τ.μ. ως χώρο κύριας χρήσης και μετατροπή όλου του πρώτου ορόφου σε δεύτερο όροφο και γ) αλλαγή χρήσης στέγης σε σοφίτα κύριας χρήσης συνολικού εμβαδού 44,71 τ.μ. Τα τμήματα της οικοδομής καθ' υπέρβαση της άδειας είναι τα εξής: α) αλλαγή χρήσης υπογείου σε κύρια εμβαδού 35,43 τ.μ. β) αποχωμάτωση υπογείου συνολικού εμβαδού 107,21 τ.μ., γ) κατασκευή υπόγειας αποθήκης εμβαδού 30 τ.μ., δ) υπέρβαση δόμησης ισογείου εμβαδού 15,84 τ.μ., ε) υπέρβαση δόμησης ορόφου 5,47 τ.μ. στ) αλλαγή χρήσης σοφίτας εμβαδού 44,71 τ.μ.	312.057,54	340.198,78	28.141,24
14	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου κατά πλήρη κυριότητα από α) μια οικοδομή που αποτελείται από ισόγεια αποθήκη εμβαδού 100 τ.μ. και πρώτο όροφο-κατοικία εμβαδού 100 τ.μ. β) μια έτερη οικοδομή που αποτελείται από ισόγειο βιοτεχνικό χώρο εμβαδού 181,50 τ.μ., ισόγεια αποθήκη εμβαδού 73,50 τ.μ. και πρώτο όροφο -κατοικία εμβαδού 154,50 τ.μ. Η υπό στοιχείο α οικοδομή ανεγέρθηκε προ του έτους 1955 ενώ για την υπό στοιχείο β οικοδομή εξεδόθησαν η με αριθμ./25-8-1989 άδεια νομιμοποίησης της Πολεοδομίας ως προς τον ισόγειο επαγγελματικό χώρο κατασκευής προ του 1955, η υπ αριθμ./16-7-1998 άδεια της Πολεοδομίας ως προς την αλλαγή χρήσης υπόστεγου σε αποθήκη και η με αριθμ./14-7-1999 άδεια της Πολεοδομίας ως προς την προσθήκη πρώτου ορόφου και κλιμακοστασίου. Οι υπό στοιχεία α και β οικοδομές έχουν ανεγερθεί επί του αρ. 128 οικοπέδου, εμβαδού 990 τ.μ., που βρίσκεται στο 24 Ο.Τ. της Τοπικής Κοινότητας Χαριέσσας της Δημοτικής Ενότητας Ανθεμίων του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, με πρόσοψη επί της επαρχιακής οδού και σε δημοτική οδό.	60.931,33	60.931,33	0,00
15	Το με αριθμ. αγροτεμάχιο, εμβαδού 9592 τ.μ., ευρισκόμενο στην κτηματική θέση «.....» της αγροτικής περιοχής της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας Ημαθίας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, σε απόσταση πάνω από 800 μ. από την θάλασσα. Στο αγροτεμάχιο δεν υπάρχουν κτίσματα.	4.748,04	4.748,04	0,00
16	Ένα αγροτεμάχιο ευρισκόμενο στην κτηματική περιοχή της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας Θήρας του Δήμου Θήρας, της περιφερειακής ενότητας Θήρας της Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου, στη θέση «.....», εκτάσεως 1393,15 τ.μ., εκτός σχεδίου εκτός ορίων οικισμού, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, εντός Ζ.Ο.Ε. , μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, 630 μ. απόσταση από θάλασσα, τυφλό και δεν υπάρχουν κτίσματα.	10.156,06	10.156,06	0,00
17	Ένα αγροτεμάχιο ευρισκόμενο στην κτηματική περιοχή της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας Θήρας του Δήμου Θήρας, της περιφερειακής ενότητας Θήρας της Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου, στη θέση «.....», εκτάσεως 4.172,76 τ.μ., εκτός σχεδίου εκτός ορίων οικισμού, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, εντός Ζ.Ο.Ε. , μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, 450 μ. απόσταση από θάλασσα, με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο και δεν υπάρχουν κτίσματα.	58.585,74	58.585,74	0,00

18	Ένα αγροτεμάχιο ευρισκόμενο στην κτηματική περιοχή της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας Θήρας του Δήμου Θήρας, της περιφερειακής ενότητας Θήρας, της Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου, στην θέση «.....», εκτάσεως 3.085 τ.μ. (μετά από την γενόμενη χωρική μεταβολή με αριθμό προσωρινής καταχώρησης/15-12-2015, η οποία κατέστη οριστική την 11/1/2016 με την/15-12-2015 απόφαση του προισταμένου του Κτημ. Γραφείου Θήρας), εκτός σχεδίου, εκτός ορίων οικισμού, εντός Ζ.Ο.Ε., μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο, 520 μ. απόσταση από θάλασσα, με πρόσωση σε αγροτικό δρόμο. Επί του ως άνω αγροτεμαχίου υφίσταται τουριστικό κατάλυμα (ενοικιαζόμενα δωμάτια). Σύμφωνα με την με αριθμ.../67-2001 άδεια ανοικοδόμησης της Πολεοδομίας Θήρας, κατασκευάστηκαν: υπόγειοι βοηθητικοί χώροι συνολικού εμβαδού 133,40 τ.μ., ισόγειοι κύριοι χώροι συνολικού εμβαδού 133,40 τ.μ. και κύριοι χώροι ορόφου συνολικού εμβαδού 57,53 τ.μ., εκδόθηκε δε η με αριθμ. πρωτ. 3001/2009/20-10-2012 άδεια λειτουργίας από τον ΕΟΤ και αρ. ΜΗΤΕ Επίσης εξεδόθη η με αριθμ./3-5-2011 άδεια οικοδομής του Πολ. Γραφείου Θήρας, για κατασκευή πισίνας εμβαδού 73 τ.μ. και δεξαμενές νερού συνολικού εμβαδού 133,60 τ.μ., από τις οποίες κατασκευάστηκαν δύο δεξαμενές νερού συνολικού εμβαδού 51,35 τ.μ. τα δε έτερα τετραγωνικά μέτρα, και έγιναν βοηθητικοί και κάποια κύριοι υπόγειοι/υποσκάφη χώροι, όπως παρακάτω αναφέρονται και όπως αυτά τακτοποιήθηκαν με τον νόμο 4178/2013. Με τον ν. 3843/2010 έγινε αλλαγή χρήσης των υπογείων σε χώρους κύριας χρήσης 109 τ.μ. ενώ παρέμειναν ως βοηθητικοί χώροι 24,40 τ.μ. Με τον ν. 4178/2013 τακτοποιήθηκαν αυθαίρετες κατασκευές: στα υπόγεια 480,95 τ.μ. ως βοηθητικοί χώροι, στα ισόγεια 108,80 τ.μ. ως κύριοι χώροι και 39,10 τ.μ. ως βοηθητικοί χώροι, στα πατάρια του ισόγειου 20,80 τ.μ. ως βοηθητικοί χώροι, στον όροφο 75 τ.μ. ως κύριοι χώροι και στα πατάρια των ορόφων 42,83 τ.μ. ως βοηθητικοί χώροι. Έγινε αλλαγή χρήσης υπογείων δεξαμενών σε υπόγειο βοηθητικό χώρο 56,25 τ.μ. και υπόσκαφο κύριου χώρου εμβαδού 26 τ.μ. Δηλαδή, συνολικά βάσει της με αριθμ. 141/2001 και της αριθμ. 37/2011 οικοδομικής άδειας Πολεοδομίας Θήρας και των τακτοποιήσεων με τους ν. 3843/2010 και 4178/2013, τα τελικά τ.μ. του τουριστικού καταλύματος (ενοικιαζόμενα δωμάτια) είναι: Το συνολικό εμβαδόν των υπογείων ως κύριων χώρων είναι 109 τ.μ., το συνολικό εμβαδόν των υπογείων ως βοηθητικών χώρων είναι 561,60 τ.μ. και του υποσκάφους ως κύριου χώρου 26 τ.μ. Το συνολικό εμβαδόν των ισόγειων κύριων χώρων είναι 242,20 τ.μ., το συνολικό εμβαδόν τους ως βοηθητικών χώρων είναι 39,10 τ.μ. και των παταριών του ισόγειου είναι 20,80 τ.μ. Το συνολικό εμβαδόν των κύριων χώρων του ορόφου είναι 132,53 τ.μ., των παταριών ορόφων ως βοηθητικών χώρων 42,83 τ.μ. και το συνολικό εμβαδόν των υπογείων δεξαμενών νερού ως βοηθητικών χώρων είναι 51,35 τ.μ. και τέλος πισίνα εμβαδού 73 τ.μ.	634.527,75	669.300,02	34.772,27
19	Απαίτηση κατά της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: από μισθώματα και αμοιβές, συνολικού ποσού 72.011,84	0,00	72.011,84	72.011,84
20	Απαίτηση κατά της τράπεζας από καταθέσεις στον λογαριασμό με αριθμ. ύψους 138,26 ευρώ.	0,00	138,26	138,26
21	Απαίτηση κατά της τράπεζας από καταθέσεις στον λογαριασμό όψεως με αριθμ. ύψους 643,86 ευρώ.	0,00	643,86	643,86
22	Ασφάλισμα ποσού 4.646,16 ευρώ, προερχόμενο από το με αριθμ. ατομικό ασφαλιστήριο ζωής της ασφαλιστικής εταιρείας <u>με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονόμο</u>	4.646,16	4.646,16	0,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	6.378.010,67	7.183.963,77	805.953,10
	ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.500,00	1.500,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	6.376.510,67	7.182.463,77	805.953,10
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ 1/30	91.945,31	93.407,75	1.462,44
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	6.468.455,98	7.275.871,52	807.415,54

Ανάλυση μερίδας (τέκνο):

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου
-----	----------------------------------	--------------	--------------

1	18,75% από τα στοιχεία 1 έως 21			
		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	1.195.005,83	1.346.122,05
		ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	281,25	281,25
		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΡΙΔΑΣ	1.194.724,58	1.345.840,80
		ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΙΔΑΣ	1.194.724,58	1.345.840,80

Προσδιορισμός φόρου κληρονομικής μερίδας - ανακρίβεια:

Η κληρονομική μερίδα του, βάσει ελέγχου, ανέρχεται σε 1.345.840,80 ευρώ και στην αξία αυτή, αφού χορηγηθεί η απαλλαγή μέχρι του ποσού των 400.000,00 ευρώ του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ζ ν. 2961/2001, που του χορηγείται ως ανήλικο τέκνο του κληρονομούμενου, αναλογεί φόρος που προσδιορίζεται ως εξής:

Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (άρθρο 29 §2 ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρ. 25 §14 ν.3842/10).

Κλιμάκιο	Συν/σπής κλιμακίου %	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
400.000,00	0	0	400.000,00	0
200.000,00	5	10.000,00	600.000,00	10.000,00
745.840,80	10	74.584,08	1.345.840,80	74.584,08
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου				84.584,08
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει δηλώσεων				69.472,46
Διαφορά φόρου για καταλογισμό				15.111,62
Κλιμάκιο	Συν/σπής κλιμακίου %	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
Πρόστιμο ανακρίβειας και μη υποβολής δήλωσης αρθρ. 70 Ν. 4987/2022				16.530,60
ΣΥΝΟΛΟ				31.642,22

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

1ος ισχυρισμός: Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για τη διενέργεια καταλογισμού.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου να τον καταλογισμό φόρου κληρονομιάς για τη χρήση 2014 έχει ήδη, από 01-01-2020, υποπέσει σε παραγραφή ενόψει της παρόδου της προβλεπόμενης εκ του νόμου πενταετίας για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Εξάλλου, η φορολογική αρχή ουδόλως επικαλείται την ύπαρξη εν προκειμένω, συμπληρωματικών στοιχείων, ικανών να παρατείνουν την παραγραφή στη δεκαετία. Η δε επικαλούμενη στην έκθεση ελέγχου ανακρίβεια των δηλώσεων, ουδόλως αιτιολογείται επαρκώς αλλά αντίθετα είναι γενική και αόριστη, με

συνέπεια να μην μπορεί να στηρίξει ούτε την παράταση της πενταετούς προθεσμίας και τη δεκαετή προθεσμία του δικαιώματος του Δημοσίου», και:

«Ο έλεγχος πάσχει και για το πρόσθετο λόγο, πλέον της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της αντίδικης φορολογικής αρχής και διότι για τον υπολογισμό της αξίας στηρίχθηκε σε στοιχεία τα οποία ήταν ήδη στη διάθεσή του κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής συμπληρωματικής δήλωσης μου και ουδόλως πρόκειται για νέα στοιχεία ώστε ουδόλως υφίστατο το σχετικό δικαίωμα της καθ'ης φορολογικής αρχής, αντίθετα αμέλησε το καθ'ου να τα αναζητήσει εντός της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας, ώστε να μην είναι επιτρεπτή πλέον η αναζήτησή τους στο χρόνο αυτόν, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, αλλά και λόγω εσφαλμένης και πλημμελούς αιτιολογίας».

Επιπλέον προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ισχυρισμός 1.1: Σχετικά με τα στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 2, 3, 20, 21 (τραπεζικοί λογαριασμοί) του ως άνω πίνακα κληρονομιαιάς περιουσίας, ισχυρίζεται ότι στους λογαριασμούς αυτούς μοναδικός δικαιούχος ήταν ο κληρονομούμενος, συνεπώς οι κληρονόμοι δεν είχαν πρόσβαση σε αυτούς.

Ισχυρισμός 1.2: Σχετικά με το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 8 του ως άνω πίνακα κληρονομιαιάς περιουσίας, ισχυρίζεται ότι για τον υπολογισμό των μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ο έλεγχος υπολόγισε την αξία 122.000 μετοχών ενώ έπρεπε να υπολογιστεί η αξία των 112.850 μετοχών που κατείχε ο κληρονομούμενος.

Ισχυρισμός 1.3.α: Σχετικά με το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 12 του ως άνω πίνακα κληρονομιαιάς περιουσίας, ισχυρίζεται ότι για το ακίνητο που βρίσκεται στην άλλοτε περιοχή του αγροκτήματος στη διασταύρωση των οδών (άλλοτε οδός) και, ο έλεγχος έσφαλε στον υπολογισμό του συντελεστή παλαιότητας. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα, αφού έλαβε υπόψη την τελευταία αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας στις 7/12/1992, υπολόγισε τα έτη παλαιότητας σε είκοσι (20) και εφάρμοσε συντελεστή παλαιότητας 0,70 για τα κτίσματα υπογείου κύριας χρήσης 120,43 τ.μ., ισογείου κύριας χρήσης 126,19 τ.μ. και πρώτου ορόφου 79,22 τ.μ. και με εφαρμογή του συντελεστή παλαιότητας 0,80 που αντιστοιχεί σε είκοσι (20) χρόνια παλαιότητας για τα κτίσματα της αποθήκης και του χώρου στάθμευσης, ενώ ορθοί είναι οι βάσει δήλωσης συντελεστές παλαιότητας 0,65 και 0,75, που αντιστοιχούν σε είκοσι τέσσερα (24) χρόνια παλαιότητας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει την από 02/12/2025 έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας του ακινήτου, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά την οποία η αξία του ακινήτου ανέρχεται κατά τον κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 661.000 ευρώ [σχετικό 1].

Ισχυρισμός 1.3.β: Σχετικά με το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 13 του ως άνω πίνακα κληρονομιαιάς περιουσίας, αμφισβητεί τη διαφορά ποσού 28.141,24 ευρώ που προέκυψε κατά τον έλεγχο και επικαλείται την από 02/12/2025 έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας του ακινήτου, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά την οποία η αξία του ακινήτου ανέρχεται κατά το κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 116.000 ευρώ [σχετικό 2].

Ισχυρισμός 1.3.γ: Σχετικά με το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 18 του ως άνω πίνακα κληρονομιαιάς περιουσίας, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την προσθήκη του ποσού 34.772,27 ευρώ στην αξία του αγροτεμαχίου εκτάσεως 3.085,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση, επί του οποίου υφίσταται τουριστικό κατάλυμα.

Τέλος, για την αδήλωτη απαίτηση του κληρονομούμενου ύψους 29.200,00 ευρώ σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 19 του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας), ισχυρίζεται ότι πρόκειται για το ποσό 21.900 ευρώ, χωρίς να αρνείται την ύπαρξη της απαίτησης.

2ος ισχυρισμός: Η έκδοση και επιβολή φόρου αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

3ος ισχυρισμός: Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσής της κατά παραβίαση των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος και του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, καθότι επιβάλλεται φόρος επί φορολογητέας αξίας η οποία ουδόλως ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των κληρονομιών.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, ο υπολογισμός της αξίας των ακινήτων που κληρονόμησα κατά τη μέθοδο της αντικειμενικής αξίας δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των ακινήτων η οποία υπολείπονταν της δηλωθείσας και δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη, οδηγώντας σε παραβίαση της συνταγματικής αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ.5 Συντάγματος). Η πραγματική-αγοραία αξία των ακινήτων αποδεικνύεται ειδικά και εμπεριστατωμένα και κατ' εφαρμογήν εμπειρικών μεθόδων και στοιχείων της αγοράς ότι είχε μειωθεί δραματικά τον κρίσιμο χρόνο 2014, όπως επίσης και το 2015, λαμβανομένης υπόψη ιδιαιτέρως της βαθιάς οικονομικής κρίσης στην οποία είχε βυθιστεί η ελληνική οικονομία εν μέσω των μνημονίων και των capital controls, κρίση η οποία είχε καταβαρυνθεί τις τιμές των ακινήτων, η ζήτηση των οποίων είχε πέσει στο ναδίρ κυριολεκτικά. Τούτο αποδεικνύεται και από την από 02-12-2025 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», an alliance member of, η οποία σύμφωνα με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, πληροί όλες τις νόμιμες προϋποθέσεις για την παροχή εκτιμητικών υπηρεσιών και έχει καταχωρηθεί στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών με Αριθμό Μητρώου 12, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Γ του ν. 4152/2013 (ΦΕΚ/ Α' 107), ανέρχεται κατά το κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 661.000ευρώ, την οποία επικαλούμαι και προσκομίζω.».

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, στο άρθρο 70 παρ. 22 εδ. 2 του ν. 4987/2024, ορίζεται ότι:

«22. 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. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1252/2015, ορίζεται ότι:

«Ι. ΓΕΝΙΚΑ

2. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του ΚΦΔ εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1199/2017, ορίζεται ότι:

«1.2. Φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης). Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2013 η παραγραφή ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (κατά κανόνα πενταετία). Συνεπώς σε υποθέσεις φ.μ.α. με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και την 31/12/2010 το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ΣΤΕ 2333/2016.

Για φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 ή 2014 και επόμενων αντίστοιχα η παραγραφή ορίζεται από τον Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, στο άρθρο 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν. 2691/2001 (Κώδικας διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια), ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, στο άρθρο 102 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου» του ν. 2691/2001, ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση».

Επειδή οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης τις με αριθμ./2015, .../2015, .../2015, .../2015, .../2016 και/2016 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, οι οποίες υποβλήθηκαν από αυτούς και παραλήφθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. εντός των ετών 2015 και 2016. Συγκεκριμένα στις 03/08/2015 υποβλήθηκαν οι με αριθμό, και 533 δηλώσεις, στις 17/11/2015 υποβλήθηκε η με αριθμό δήλωση και στις 20/07/2016 υποβλήθηκε η με αριθμό δήλωση. Συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή δοθέντος ότι δεν έχει παρέλθει δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκαν οι δηλώσεις, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις. Αντίστοιχα, για τα κληρονομιαία στοιχεία για τα οποία δεν έχει υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή δεδομένου ότι δεν παρήλθε δεκαπενταετία από το τέλος του έτους 2015 εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης για τα στοιχεία αυτά.

Επειδή, όλοι οι ισχυρισμοί περιλαμβάνουν επιπλέον το επιχείρημα ότι όλα τα σχετικά με την κληρονομιαία περιουσία στοιχεία, ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου κατά το χρόνο της πενταετούς προθεσμίας ελέγχου της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και δεν πρόκειται για νέα στοιχεία, το οποίο επιχείρημα προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον ουδόλως εφαρμόστηκαν εν προκειμένω οι διατάξεις του ΚΦΔ περί παράτασης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία λόγω νέων στοιχείων, αντίθετα εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια.

Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό 1.1: Στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 2, 3, 20, 21 (τραπεζικοί λογαριασμοί) του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας.

Επειδή, στο άρθρο 19 «Αδιαίρετοι ή ενωμένοι λογαριασμοί» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«Για την επιβολή του φόρου θεωρούνται ότι ανήκουν κατά ίσα μέρη, ενώ επιτρέπεται και στο Δημόσιο και στους υπόχρεους σε φόρο να αποδείξουν το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο:

α) Σε καθένα από τους καταθέτες τα χρηματικά ποσά και γενικά οι αξίες που είναι κατατεθειμένες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα σε αδιαίρετους ή ενωμένους λογαριασμούς (Comptes indivis ou Collectifs avec solidarite).

β) Σε καθέναν από τους από κοινού μισθωτές χρηματοκιβωτίων τα χρηματικά ποσά, οι τίτλοι και τα κάθε φύσεως αντικείμενα που φυλάσσονται μέσα στα χρηματοκιβώτια αυτά. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και για τα κιβώτια που παραδίδονται σφραγισμένα ή κλεισμένα για φύλαξη.

Επειδή, ο προβαλλόμενος λόγος περί αδυναμίας πρόσβασης των κληρονόμων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της καθώς οι λογαριασμοί ήταν ατομικοί λογαριασμοί του κληρονομούμενου, δεν ευσταθεί, καθώς ως κληρονόμοι νομιμοποιούνται να ζητήσουν και να λάβουν από τα πιστωτικά ιδρύματα πληροφορίες που αφορούν την κληρονομιαία περιουσία, ήτοι τις απαιτήσεις που είχε ο κληρονομούμενος από καταθέσεις σε ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επιπρόσθετα, όπως επισημαίνεται στην από 17/12/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, για τον λογαριασμό που τηρούσε ο κληρονομούμενος στην Τράπεζα με αριθ., έχει προσκομισθεί από τους προσφεύγοντες κίνηση του λογαριασμού της Πειραιώς σε απάντηση των με αριθμ. πρωτ. /17-06-2025, ... /17-06-2025, ... /17-06-2025, ... /17-06-2025 και /17-06-2025 αιτημάτων άρθρου 14 ΚΦΔ και κατά συνέπεια αποδεικνύεται ότι είχαν την δυνατότητα να λάβουν τις απαραίτητες πληροφορίες ώστε να δηλώσουν, στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, τα ορθά ποσά των απαιτήσεων που κληρονομούνται.

Συνεπώς ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό 1.2: Στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 8 του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τον υπολογισμό των μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ο έλεγχος υπολόγισε την αξία 122.000 μετοχών ενώ έπρεπε να

υπολογιστεί η αξία των 112.850 μετοχών που κατείχε ο κληρονομούμενος.

Επειδή, στην από 17/12/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ επισημαίνεται ότι για τον υπολογισμό των μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», υποστηρίζεται ότι ο έλεγχος υπολόγισε την αξία των 122.000 μετοχών ενώ έπρεπε να υπολογιστεί η αξία των 112.850 μετοχών που κατείχε ο κληρονομούμενος. Προδήλως η εν λόγω υποστηριζόμενη θέση είναι παραδρομή των προσφευγόντων, καθώς αντιθέτως με τα υποστηριζόμενα, ο έλεγχος υπολόγισε την αξία των πράγματι μεταβιβαζόμενων μετοχών πλήθους 112.850 αντί των εσφαλμένα υπολογιζόμενων στην δήλωση μετοχών πλήθους 122.000, όπως φαίνεται στην σελ. 43 της έκθεσης ελέγχου»

Επειδή, στην από 12/11/2025 έκθεση ελέγχου η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και της αξίας που προέκυψε κατόπιν του ελέγχου, καταγράφεται στον κάτωθι πίνακα και προκύπτει επίσης ο αριθμός των μετοχών που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ήτοι 112.850 μετοχές:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης	1.220.000,00	1.837.344,25	617.344,25
B. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	1.537.200,00	2.246.153,35	708.953,35
Γ. ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ	0,00	0,00	0,00
Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	1.537.200,00	2.246.153,35	708.953,35
(B+Γ)			
Ε. ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ Δ δια συνολικό αριθμό μετοχών (αριθμός μετοχών=122.000)	12,6	18,41	5,81
ΣΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ Ε επί αριθμό μεταβιβαζόμενων μετοχών (αριθ. μεταβιβ. Μετοχών=112.850)	1.537.200€(100%)	2.077.568,50€(100%)	540.368,50€ (100%)

Επειδή, κατόπιν αυτών συνάγεται ότι ο αριθμός των μεταβιβαζόμενων μετοχών που υπολογίστηκε από τον έλεγχο ανέρχεται σε 112.850 μετοχές, οι οποίες σύμφωνα με το βιβλίο μετοχών ανήκαν κατά κυριότητα στον κληρονομούμενο, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό 1.3.α: Στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 12 του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας.

Επειδή, το ακίνητο που βρίσκεται στην άλλοτε περιοχή του αγροκτήματος Πανοράματος στην διασταύρωση των οδών (άλλοτε οδός) και, δηλώθηκε με τη με αριθμό/2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς και με τη με αριθμό/2016 διορθωτική αυτής, ως κληρονομιαία περιουσία από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, κατά ποσοστό 25% από την Μαρία και κατά ποσοστό 18,75 % από έκαστο των τέκνων Η αξία του προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 2961/2001 και προέκυψαν διαφορές στον υπολογισμό της αντικειμενικής του αξίας, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΑΕΚ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΕΜΒΑΔΟ ΟΡΟΦΩΝ /ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
190911503001/2/0		ΙΣΟΓΕΙΟ ΕΜΒΑΔΟ 126,19 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	209.282,96	225.381,65	16.098,69
190911503001/2/0		1 ^{ος} ΕΜΒΑΔΟ 79,22 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	145.982,66	157.212,09	11.229,43
190911503001/2/0		ΥΠΟΓΕΙΟ ΚΥΡΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΕΜΒΑΔΟ 120,43 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	199.730,14	215.094,00	15.363,86
190911503001/2/0		ΣΟΦΙΤΑ 31,30 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	93.172,27	93.172,27	0,00
190911503001/2/0		ΑΠΟΘΗΚΗ 10 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	5.062,50	5.400,00	337,50
190911503001/2/0		ΠΑΡΚΙΝΓΚ 25 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	12.656,25	13.500,00	843,75
190911503001/2/0		ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΚΟΙΝΗΣ	Πλήρες	2.416,06	2.416,06	0,00
		ΧΡΗΣΗΣ 60,04 τ.μ.	δικαίωμα ποσοστού 100%			
ΣΥΝΟΛΑ				668.302,84	712.176,07	43.873,23
Οικοσκευή				22.276,76	23.739,20	1.462,44
ΣΥΝΟΛΑ				690.579,60	735.915,27	45.335,67

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 20 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1149/09-06-1994, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά την συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της. Για την ανέγερση της οικοδομής στην οποία κείται το εν λόγω ακίνητο, εκδόθηκε η με αριθμό/4-12-1989 άδεια οικοδομής, η οποία αναθεωρήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ./07-12-1992 πράξη του τμήματος χορήγησης οικοδομικών αδειών της Διεύθυνσης Πολεοδομίας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης. Στη δήλωση που υποβλήθηκε έχει ανακριβώς υπολογιστεί η αξία των ανωτέρω αποτυπωμένων κτισμάτων του ακινήτου με εφαρμογή του συντελεστή παλαιότητας 0,65 που αντιστοιχεί σε είκοσι τέσσερα (24) χρόνια παλαιότητας για τα κτίσματα υπογείου κύριας χρήσης 120,43 τ.μ., ισογείου κύριας χρήσης 126,19 και πρώτου ορόφου 79,22 τ.μ., και με εφαρμογή του συντελεστή παλαιότητας 0,75 που αντιστοιχεί σε είκοσι τέσσερα (24) χρόνια παλαιότητας για τα κτίσματα της αποθήκης και του χώρου στάθμευσης, υπολογιζόμενα όλα τα ανωτέρω κτίσματα μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την έκδοση της (αρχικής) άδειας οικοδομής. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη την τελευταία αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας στις 07-12-1992 (αρ. πρωτ./07-12-1992),

υπολόγισε τα έτη παλαιότητας σε είκοσι (20) και εφάρμοσε συντελεστή παλαιότητας 0,70 για τα κτίσματα υπογείου κύριας χρήσης 120,43 τ.μ., ισογείου κύριας χρήσης 126,19 και πρώτου ορόφου 79,22 τ.μ. και με εφαρμογή του συντελεστή παλαιότητας 0,80 που αντιστοιχεί σε είκοσι (20) χρόνια παλαιότητας για τα κτίσματα της αποθήκης και του χώρου στάθμευσης και προέκυψαν οι στον ως άνω πίνακα καταγραφείσες διαφορές στην αντικειμενική αξία του ακινήτου. Επιπλέον υπολογίστηκε η προκύπτουσα ανωτέρω διαφορά στην αξία της οικοσκευής λόγω αύξησης της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων.

Σημειώνεται ότι η ως άνω αναθεώρηση δεν αφορούσε σε κατασκευές μικρής κλίμακας, ανακαίνιση ή αλλαγή χρήσης, που δεν θίγουν τον φέροντα οργανισμό, αλλά συνιστά αναθεώρηση για παράταση της ισχύος της άδειας για τρία χρόνια.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός ότι ορθοί είναι οι βάσει δήλωσης συντελεστές παλαιότητας 0,65 και 0,75, που αντιστοιχούν σε είκοσι τέσσερα (24) χρόνια παλαιότητας, κρίνεται ως αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει και επικαλείται την από 02/12/2025 έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας του ακινήτου, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά την οποία η αξία του ακινήτου ανέρχεται κατά το κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 661.000 ευρώ [σχετικό 1].

Επειδή, στο άρθρο 10 «Αξία ακινήτων» του ν. 2691/2001, ορίζεται ότι:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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 πρόσδοος 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 αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,
- β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,
- γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,
- δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο. Αν ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το διοικητικό δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75. Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα μετά οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75. Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

- α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι

οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

2.Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσης τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

3.Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου.

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4.Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

7.Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων της ενότητας αυτής, μπορεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου, να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β' αυτού του άρθρου, και για την αγοραία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80».

Επειδή, με τη μέθοδο του αντικειμενικού προσδιορισμού, προσδιορίστηκαν τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές και επειδή κύριο χαρακτηριστικό αυτού του συστήματος είναι ότι δεσμεύει τη Διοίκηση και το φορολογούμενο, η μεν πρώτη δεσμεύεται να μην αμφισβητήσει την αξία αυτή και ο δεύτερος να δηλώσει την αντικειμενική αξία έστω και αν δε συμφωνεί με αυτήν.

Επειδή, η μέθοδος της «αγοραίας αξίας» (τρόπος προσδιορισμού της οποίας συνιστούν τα «συγκριτικά στοιχεία»), συνεχίζει να εφαρμόζεται ακόμη, μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της γης (όχι των επ' αυτής κτισμάτων) στις περιοχές στις οποίες δεν έχει ακόμη επεκταθεί το σύστημα «αντικειμενικού προσδιορισμού» της αξίας των ακινήτων και β) όταν ο υπόχρεος στον φόρο, ασκώντας το δικαίωμά του να αμφισβητήσει την προκαθορισμένη αντικειμενική αξία ως μεγαλύτερη κατά την γνώμη του της αντίστοιχης αγοραίας αξίας, ζητά με προσφυγή του τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 της περίπτωσης Β και 7 της περίπτωσης Γ του άρθρου 10 ν. 2961/2001.

Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος καθώς το ακίνητο δεν εμπίπτει σε καμία εξαίρεση φορολόγησης βάσει του αντικειμενικού συστήματος, καθώς τα ακίνητα εντάσσονται στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και οι κληρονόμοι δεν άσκησαν προσφυγή για προσδιορισμό τους με την αγοραία αξία.

Ως προς τον ισχυρισμό 1.3.β: Στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 13 του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας.

Επειδή, τα εν λόγω ακίνητα, δηλώθηκαν με τη με αριθμό/2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονομιαία περιουσία από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, κατά ποσοστό 25% από τη κατά ποσοστό 18,75% από έκαστο των τέκνων, ... Η αξία τους προσδιορίστηκε από το έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.2961/2001 και προέκυψαν διαφορές στον υπολογισμό της αντικειμενικής τους αξίας, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΑΕΚ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΕΜΒΑΔΟ ΟΡΟΦΩΝ /ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Υπό κτηματογράφηση		ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ ΕΜΒΑΔΟΥ 5.830 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 50%	60.519,96 + 57.848,16 = 118.368,12	146.509,36	28.141,24
Υπό κτηματογράφηση		Υπόγειο εμβαδού 90,07 τ.μ. (οικ. άδεια)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	57.704,19	57.704,19	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Υπόγεια αποθήκη εμβαδού 30 τ.μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	5.460,00	5.460,00	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Υπόγειο 17,14 τ.μ. (με τακτοποίηση)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	13.722,00	13.722,00	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Ισόγειο-πρώτος 60,56 τ.μ. (άδεια)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	38.799,49	38.799,49	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Ισόγειο -πρώτος 15,84 τ.μ. (με τακτοποίηση)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	12.681,76	12.681,76	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Πρώτος- δεύτερος όροφος 39,24 τ.μ. (άδεια)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	25.136,38	25.136,38	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Πρώτος - δεύτερος όροφος 5,47 τ.μ. (με τακτοποίηση)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	4.382,56	4.382,56	0,00
Υπό κτηματογράφηση		Σοφίτα 44,71 τ.μ. (με τακτοποίηση)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	35.803,04	35.803,04	0,00

ΣΥΝΟΛΑ	312.057,54	340.198,78	28.141,24
--------	------------	------------	-----------

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω:

Η προκύπτουσα διαφορά ποσού 28.141,24 ευρώ οφείλεται στον υπολογισμό από τον έλεγχο της αξίας δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ) του εντύπου Α/Α ΓΗΣ με συντελεστή 0,25 που αντιστοιχεί στον συντελεστή θέσης εδαφικής έκτασης που είναι εντός Γ.Π.Σ., δεδομένου ότι το ως άνω αγροτεμάχιο βρίσκεται εντός Γενικού Πολεοδομικού Σχεδιασμού. Σημειώνεται ότι η ένταξη του εντός Γ.Π.Σ. εγκρίθηκε δυνάμει της με αριθμ. /30-03-2012(ΦΕΚ 168 ΑΑΠ/10-05-2012) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας -Θράκης.

Ειδικότερα, στο φύλλο υπολογισμού (έντυπο α/α γης) της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εφαρμόστηκε συντελεστής 0,10 του πεδίου Γ. Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ) που αντιστοιχεί στον συντελεστή θέσης της εδαφικής έκτασης που απέχει μέχρι 800 μ. από την θάλασσα, αντί του ορθού 0,25 που αντιστοιχεί στην εδαφική έκταση που βρίσκεται εντός ΓΠΣ, όπως αυτή εντάχθηκε δυνάμει της ως άνω απόφασης.

Περαιτέρω, δυνάμει της με αριθμ. /11-02-2004 πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας και διανομής προ πάσης ανέγερσης, της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, η έτερη οικοδομή με αριθμ. 1 που έχει κτιστεί στο ως άνω αγροτεμάχιο εκτάσεως 5.830 τ.μ., απαρτίζεται από υπόγειο-αποθηκευτικό χώρο εμβαδού 90,07 τ.μ. ισόγειο εμβαδού 60,56 τ.μ. και πρώτο όροφο εμβαδού 39,24 τ.μ., ήτοι έχει ανοιγμένη επιφάνεια 208,86 τ.μ. (99,08 ανοιγμένη επιφάνεια υπογείου, 66,62 τ.μ. ισογείου και 43,16 τ.μ. πρώτου ορόφου). Επομένως, στο φύλλο υπολογισμού και στο πεδίο Β. Οικοπεδική Αξία (Αοικ) και στο πεδίο Γ. Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), η ανοιγμένη επιφάνεια που όφειλε να δηλωθεί είναι η ως άνω 208,86 για την οικοδομή 1 και για την οικοδομή 2 (ιδιοκτησίας κληρονομούμενου) ανοιγμένη επιφάνεια 307,83 (ανοιγμένη επιφάνεια των χώρων βάσει άδειας και βάσει τακτοποιήσεων) και συνολικά ανοιγμένη επιφάνεια 516,69 τ.μ., αντί του εσφαλμένου υπολογισμού του αγροτεμαχίου με δύο διακριτά έντυπα α/α γης, με ανοιγμένη επιφάνεια 182,40τ.μ και 125,43 τ.μ. έκαστο.

Η αντικειμενική αξία του ακινήτου που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με το έντυπο α/α γης , αποτυπώνεται αναλυτικά σε αντικειμενικής αξίας.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την από 02/12/2025 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της εταιρείας με την επωνυμία «..... κατά την οποία η αξία του ακινήτου ανέρχεται κατά το κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 116.000ευρώ, [σχετικό 2].

Επειδή, η μέθοδος της «αγοραίας αξίας» (τρόπος προσδιορισμού της οποίας συνιστούν τα «συγκριτικά στοιχεία»), συνεχίζει να εφαρμόζεται ακόμη, μόνον στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της γης (όχι των επ αυτής κτισμάτων) στις περιοχές στις οποίες δεν έχει ακόμη επεκταθεί το σύστημα «αντικειμενικού προσδιορισμού» της αξίας των ακινήτων και β) όταν ο υπόχρεος στον φόρο, ασκώντας το δικαίωμά του να αμφισβητήσει την προκαθορισμένη αντικειμενική αξία ως μεγαλύτερη κατά την γνώμη του της αντίστοιχης αγοραίας αξίας, ζητά με προσφυγή του τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 της περίπτωσης Β και 7 της περίπτωσης Γ του άρθρου 10 ν. 2961/2001.

Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος καθώς

το ακίνητο δεν εμπίπτει σε καμία εξαίρεση φορολόγησης βάσει του αντικειμενικού συστήματος, καθώς τα ακίνητα εντάσσονται στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και δεν άσκησε προσφυγή για προσδιορισμό τους με την αγοραία αξία.

Ως προς τον ισχυρισμό 1.3.γ: Στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 18 του ως άνω πίνακα κληρονομιαίας περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την προσθήκη του ποσού 34.772,27 ευρώ στην αξία του αγροτεμαχίου εκτάσεως 3.085,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση Λουμαρά στο Ακρωτήριο Θήρας, επί του οποίου υφίσταται τουριστικό κατάλυμα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται ως αόριστος, καθόσον από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω:

- Το εν λόγω ακίνητο μετά των κτισμάτων του, δηλώθηκε με την με αριθμ./2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς και με τη διορθωτική-συμπληρωματική με αριθμό/2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως κληρονομιαία περιουσία από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους και κατά ποσοστό 25% από την και κατά ποσοστό 18,75% από έκαστο των τέκνων Η αξία του προσδιορίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.2961/2001 και προέκυψαν διαφορές καθώς κατά την άθροιση των επιμέρους κτισμάτων δεν υπολογίστηκε η ορθώς με την αρχική δήλωση (...../2015) η δηλωθείσα αξία των ανεγερθέντων με την άδεια έτους 2001 (και αναθεώρηση έτους 2009) κτισμάτων, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΑΕΚ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΕΜΒΑΔΟ ΟΡΟΦΩΝ /ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
290060304091/0/0		ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ ΕΚΤΑΣΗΣ 3085 Τ.Μ.	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	63.768,96	63.768,96	0,00
290060304091/0/0	Λουμαράς	ΚΤΙΡΙΑ	Πλήρες	Αρχική		
		ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΑ ΜΕ ΑΔΕΙΑ 141/6-7- 2001 ΑΝΑΘ/ΜΕΝΗ ΜΕ ΠΡΑΞΗ 29/2009 (ΕΜΒΑΔΟ 133,40 ΤΜ ΙΣΟΓΕΙΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ, ΕΜΒΑΔΟ 109 Τ.Μ ΥΠΟΓΕΙΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΙ 57,53 ΤΜ ΕΜΒΑΔΟ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ ΟΡΟΦΟΥ ΜΕ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΥΣ ΧΩΡΟΥΣ 24,40 Τ.Μ.)	δικαίωμα ποσοστού 100%	201.813,24 Διορθωτική 167.040,97	201.813,24	34.772,27

290060304091/0/0		ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4178/2013 (ΕΜΒΑΔΟ 108,80 ΤΜ ΙΣΟΓΕΙΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ, ΕΜΒΑΔΟ 480,95 Τ.Μ ΥΠΟΓΕΙΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΙ ΕΜΒΑΔΟ 56,25 ΥΠΟΓΕΙΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ. 75 ΤΜ ΕΜΒΑΔΟ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ ΟΡΟΦΟΥ ΜΕ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΥΣ ΧΩΡΟΥΣ 39,10 Τ.Μ., ΥΠΟΣΚΑΦΟΣ 26 Τ.Μ., ΠΑΤΑΡΙΑ ΙΣΟΓΕΙΟΥ 20,80 Τ.Μ., ΠΑΤΑΡΙΑ ΟΡΟΦΩΝ 42,83 Τ.Μ.)	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	364.243,44	364.243,44	0,00
290060304091/0/0		ΔΥΟ (2) ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΝΕΡΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού	7.509,09	7.509,09	0,00
		ΕΜΒΑΔΟΥ 51,35 ΤΜ	100%			
290060304091/0/0		ΠΙΣΙΝΑ 73 ΤΜ	Πλήρες δικαίωμα ποσοστού 100%	31.965,29	31.965,29	0,00

- Το αγροτεμάχιο στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας, συνολικής έκτασης 3.064,80 τ.μ. στην αρχική δήλωση και 3.085 τ.μ. στην τροποποιητική (μετά από χωρική μεταβολή), διαθέτει τέσσερα επαγγελματικά κτίσματα, πισίνα και βοηθητικούς χώρους.

- Η αρχική καταχώριση των κτισμάτων με υπολογισμό παλαιότητας βάσει της με αριθ./2009 πράξης αναθεώρησης της άδειας έτους 2001, λαμβάνοντας υπόψη δηλ. τη μεταγενέστερη αναθεωρημένη άδεια, ήταν ορθή (201.813,24 ευρώ). Ορθώς περαιτέρω δηλώθηκε και συντελεστής 1,05 που αντιστοιχεί σε εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης. Στην τροποποιητική δήλωση τα κτίσματα δηλώθηκαν σωστά με την κατανομή τους σε κύριους και βοηθητικούς χώρους, ενώ τα συνολικά τετραγωνικά μέτρα παραμένουν ακριβή. Εμφανίζεται ωστόσο ποσό 167.040,97 € για τα κτίσματα με άδεια 2001, διότι χρησιμοποιήθηκε λανθασμένα η προγενέστερη άδεια 2001 αντί της αναθεωρημένης 2009 και εφαρμόστηκε εσφαλμένα

συντελεστής 0,95 (αντί 1,05 στην αρχική), που υποδηλώνει έλλειψη εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού.

- Η πρόσθετη σωστή διαφορά που θα έπρεπε να εμφανιστεί είναι 34.772,27 € (201.813,24 – 167.040,97). Πρόκειται για τεχνική διαφορά, η οποία δεν επηρεάζει την ουσία της αρχικής δήλωσης ή τη φορολογητέα αξία των κτισμάτων. Παράλληλα, η τροποποιητική περιλαμβάνει: Προσθήκες κτισμάτων με άδεια 2011, τακτοποιήσεις με τον ν. 4178/13 και αλλαγές στην αξία του αγρού και της πισίνας. Η τροποποιητική αποτυπώνει πλήρως την τρέχουσα κατάσταση του ακινήτου, ενώ οι διαφορές που παρατηρούνται στα κτίσματα με άδεια 2001 (αναθ. 2009) είναι λογιστικές (καθώς στην αρχική δήλωση η αντικειμενική αξία των κτισμάτων αυτών δηλώθηκε ορθά), που επηρέασαν τη δηλωθείσα με τη διορθωτική δήλωση διαφορά, η οποία προστίθεται από τον έλεγχο (34.772,27ευρώ), όπως αποτυπώνεται στον πίνακα ανωτέρω.

Επειδή, για την αδήλωτη απαίτηση ύψους 29.200,00 ευρώ σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 19), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσό 21.900 ευρώ, χωρίς να αρνείται την ύπαρξη της απαίτησης.

Επειδή, βάσει του αναλυτικού καθολικού περιόδου από 01/01/2014 έως 31/12/2014 του λογαριασμού 53.08.98.0001 και του λογαριασμού 53.98.00.0000 της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ το οποίο προσκομίστηκε στον έλεγχο από τους ελεγχόμενους, η εταιρεία είχε υποχρέωση προς εξόφληση στον κληρονομούμενο κατά την ημερομηνία θανάτου του, τα ποσά που αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ (προοδευτικό υπόλοιπο)
	53.98.00.0000 (..... – ΕΝΟΙΚΙΑ)	29.200,00
	53.08.98.0001 (ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΔΣ)	42.811,84
ΣΥΝΟΛΟ:		72.011,84

Επειδή, το συνολικό ποσό των 29.200 ευρώ αφορά σε κληρονομιαία απαίτηση, η οποία αποτυπώνεται στους ως άνω λογαριασμούς και η οποία υφίστατο τον χρόνο θανάτου, καθώς σύμφωνα με την διάταξη της περιπτ. ζ' της παραγράφου 2 αρθρ. 3 ν. 2961/2001 σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλονται οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας και σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 11 ν. 2961/2001 απαιτήσεις του κληρονομούμενου υπόκεινται στον φόρο κληρονομιών και εφόσον έχουν αντικείμενο χρηματικά ποσά, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά αυτά με τους τόκους που οφείλονται κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. Η οποιαδήποτε πληρωμή διενεργήθηκε προς τους κληρονόμους μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, αφορά σε εξοφλημένη (πλέον) απαίτηση. Επομένως, το ποσό των 21.900 ευρώ που εξοφλήθηκε στους κληρονόμους και έλαβε χώρα στις 03/03/2016, ήτοι μετά το θάνατο, αφορά σε απαίτηση που είχαν κληρονομήσει οι προσφεύγοντες και υπολείπεται να εξοφληθεί σε αυτούς το υπόλοιπο από το συνολικό ποσό των 29.200 ευρώ που συνιστά τη συνολική κληρονομιαία απαίτηση.

Ως εκ τούτου, όλοι οι ως άνω ισχυρισμοί δε γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη με αριθμό/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους 2014, ποσού 42.495,85ευρώ, που αναλύεται σε οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομίας 20.295,07ευρώ, πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 22.200,78 ευρώ, αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας διότι παραβιάζεται η αρχή της ευλόγου αναλογίας μέσου προς σκοπό.

Επειδή, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, ο έλεγχος προσδιόρισε τη μερίδα εκάστου εκ των κληρονόμων και επ' αυτής υπολόγισε το φόρο που αναλογεί βάσει των οριζομένων στο άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 25 παρ. 14 του ν.3842/2010 και στη συνέχεια επιβλήθηκε η επιεικέστερη κύρωση για το φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και του προστίμου 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 του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 01/01/2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσής της κατά παραβίαση των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος και του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, καθότι επιβάλλεται φόρος επί φορολογητέας αξίας η οποία ουδόλως ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των κληρονομιών.

Επειδή, ο προσφεύγων σχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, ο υπολογισμός της αξίας των ακινήτων που κληρονόμησα κατά τη μέθοδο της αντικειμενικής αξίας δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των ακινήτων η οποία υπολείπονταν της δηλωθείσας και δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη, οδηγώντας σε παραβίαση της συνταγματικής αρχής της φορολόγησης με βάσει τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ.5 Συντάγματος). Η πραγματική-αγοραία αξία των ακινήτων αποδεικνύεται ειδικά και εμπεριστατωμένα και κατ' εφαρμογήν εμπειρικών μεθόδων και στοιχείων της αγοράς ότι είχε μειωθεί δραματικά τον κρίσιμο χρόνο 2014, όπως επίσης και το 2015, λαμβανομένης υπόψη ιδιαιτέρως της βαθιάς οικονομικής κρίσης στην οποία είχε βυθιστεί η ελληνική οικονομία εν μέσω των μνημονίων και των capital controls, κρίση η οποία είχε καταβαραθρώσει τις τιμές των ακινήτων, η ζήτηση των οποίων είχε πέσει στο ναδίρ κυριολεκτικά. Τούτο αποδεικνύεται και από την από 02-12-2025 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», an alliance member of, η οποία σύμφωνα με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, πληροί όλες τις νόμιμες προϋποθέσεις για την παροχή εκτιμητικών υπηρεσιών και έχει καταχωρηθεί στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών με Αριθμό Μητρώου 12, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Γ του ν. 4152/2013 (ΦΕΚ / Α 107), ανέρχεται κατά το κρίσιμο χρόνο (2014) στο ποσό των 661.000ευρώ, την οποία επικαλούμαι και προσκομίζω.».

Επειδή, όπως έχει ήδη επισημανθεί, με τη μέθοδο του αντικειμενικού προσδιορισμού, προσδιορίστηκαν τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές και επειδή κύριο χαρακτηριστικό αυτού του συστήματος είναι ότι δεσμεύει τη Διοίκηση και το φορολογούμενο, ήτοι η μεν πρώτη δεσμεύεται να μην αμφισβητήσει την αξία αυτή και ο δεύτερος να δηλώσει την αντικειμενική αξία έστω και αν δε συμφωνεί με αυτήν.

Επειδή, η μέθοδος της «αγοραίας αξίας», συνεχίζει να εφαρμόζεται ακόμη, μόνον στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της γης (όχι των επ' αυτής κτισμάτων) στις περιοχές στις οποίες δεν έχει ακόμη επεκταθεί το σύστημα «αντικειμενικού προσδιορισμού» της αξίας των ακινήτων και β) όταν ο υπόχρεος στο φόρο, ασκώντας το δικαίωμά του να αμφισβητήσει την προκαθορισμένη αντικειμενική αξία ως μεγαλύτερη κατά την γνώμη του της αντίστοιχης αγοραίας αξίας, ζητά με προσφυγή του τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 της περίπτωσης Β και 7 της περίπτωσης Γ του άρθρου 10 ν. 2961/2001.

Επειδή, εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος διότι εν προκειμένω δε χωρεί εξαίρεση φορολόγησης βάσει του αντικειμενικού συστήματος, καθώς τα ακίνητα εντάσσονται στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και δεν ασκήθηκε προσφυγή από τους κληρονόμους για προσδιορισμό τους με την αγοραία αξία.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι τα έπιπλα είναι παλιά και η αξία τους δεν είναι αυτή που ο έλεγχος υπολόγισε, δε δύναται να γίνει αποδεκτός, καθώς, αφενός μεν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του ν. 2691/2001:

«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»,

αφετέρου δε, δεν προσκομίστηκε οιοδήποτε σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την ορθότητα των ισχυρισμών των κληρονόμων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον έλλειψη της κατά νόμο ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κ.Διοικ.Δικ. (ν.2717/1999), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται 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.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία

επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

Επειδή, η από 12/11/2025 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρει και αναλύει επαρκώς όλα όσα αφορούν στην έκδοση αυτής, ήτοι τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, ο ισχυρισμός περί έλλειψης της αναγκαίας εκ του νόμου σαφούς, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 12/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014:

Η με αριθμό/12-11-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ
Α. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ	1.194.724,58	1.345.840,80
Β. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει των διατάξεων		
Γ. ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ⁽⁷⁾		
Δ. ΑΞΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ		
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		
ΣΤ. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ		
Ζ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΕΣ-ΔΩΡΕΕΣ		
Η. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.194.724,58	1.345.840,80

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν.2961/2001	84.584,08
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	69.472,46
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	15.111,62
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 70 παρ. 14 ΚΦΔ	16.530,60
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	31.642,22

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.