



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/04/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 990

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604552  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

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

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

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

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

**4.** Την από 11.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, κατοίκου ....., α) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) της ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, κατοίκου εν ζωή ....., που απεβίωσε στις .....2018, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του ..... (ημερομηνία θανάτου .....2012), ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

κατοίκου εν ζωή .....), κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη .....), ΑΦΜ .....), κατά της υπ' αριθμ. .... /10.11.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθμ. φακέλου ..... /2012, αριθμ. δήλωσης ..... /2020) και β) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) του .....), ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, κατοίκου ....., που απεβίωσε στις ..... 2021, ως κληρονόμου (του τελευταίου) του ..... (ημερομηνία θανάτου ..... 2012), ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατοίκου εν ζωή ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτόν (τον ....., ΑΦΜ .....), κατά της υπ' αριθμ. .... /10.11.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της ίδιας Προϊσταμένης (αριθμ. φακέλου Θ-..... /2012, αριθμ. δήλωσης ..... /2020), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 10.11.2023 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

\* \* \* \* \*

Επί της από 11.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., α) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) της ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις ..... 2018, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του ..... (ημερομηνία θανάτου ..... 2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη ....., ΑΦΜ .....), και β) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) του ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις ..... 2021, ως κληρονόμου (του τελευταίου) του ..... (ημερομηνία θανάτου ..... 2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτόν (τον ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. .... /10.11.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθμ. φακέλου ..... /2012, αριθμ. δήλωσης ..... /2020) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) της ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις ..... 2018, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του ..... (ημερομηνία θανάτου ..... 2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη ....., ΑΦΜ .....), ΦΚληρ ποσού 373,05 €, πλέον 447,67 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 820,72 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της

λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ.

- 2) Με την υπ' αριθμ. ....../10.11.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθμ. φακέλου ...../2012, αριθμ. δήλωσης ...../2020) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) του ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις 29.6.2021, ως κληρονόμου (του τελευταίου) του ..... (ημερομηνία θανάτου 01.03.2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτόν (τον ....., ΑΦΜ .....), ΦΚληρ ποσού 93,27 €, πλέον 111,92 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 205,19 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ.

Οι διαφορές αυτές ΦΚληρ προέκυψαν επί τη βάσει της από 10.11.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία ενός (1) εκ των ακινήτων της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου ..... (ημερομηνία θανάτου .....2012), ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα του περιγραφόμενου υπό Α/Α 1 στην έκθεση ελέγχου, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι μόνο τμήμα του συνολικής έκτασης 2.191,189 τ.μ. ρυμοτομείται, και συνεπώς ισχύει γι' αυτό αναβολή φορολόγησης, και όχι και δύο ακόμα τμήματά του συνολικής έκτασης 425,159 τ.μ. και 3.826,433 τ.μ. αντίστοιχα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι και για τα δύο ως άνω τμήματα συνολικής έκτασης 425,159 τ.μ. και 3.826,433 τ.μ. αντίστοιχα του υπό κρίση κληρονομιαίου ακινήτου ισχύει αναβολή φορολόγησης κατά το άρθρο 7 ν. 2961/2001 λόγω ρυμοτόμησης, προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ. ....../5.12.2023 εγγράφου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Πύργου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2012 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2012 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ι΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2012 (σχετ. άρθρο 113 παρ. 1 ν. 4537/2018), ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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. ια) [...].»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.03.2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 εδ. α΄ του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.03.2012, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6, 7, 10 και 12 της απόφασης), «...6. ...στη διάταξη της παρ. 1 εδάφ. α του άρθρου 2 του ν.δ. της 17.7/16.8.1923 (=άρθρ. 153 παρ. 1 εδάφ. α΄ του Κώδικα Βασικής Πολεοδομικής Νομοθεσίας-Κ.Β.Π.Ν., ΦΕΚ Δ΄ 580/1999) ορίζεται ότι τα σχέδια πόλεων καθορίζουν, πλην των άλλων, και: «α) τας οδούς και πλατείας, τους κοινοχρήστους κήπους, πρασιάς και άλση και εν γένει τους προς κοινωφελείς σκοπούς αναγκαιούντας κοινοχρήστους χώρους...». Στη δε διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 23 του ιδίου ν.δ/τος (=άρθρ. 246 παρ. 1 Κ.Β.Π.Ν.) ορίζεται ότι «Απαγορεύεται απολύτως η καθ' οιονδήποτε τρόπον ανέγερσις οικοδομών, περιτοιχισμάτων, φρακτών και εν γένει η τέλεσις οιασδήποτε εργασιών δομήσεως και οιασδήποτε προσωρινή ή μόνιμος εγκατάστασις: α) Επί των οικοπέδων των περιλαμβανομένων εντός του όλου εγκεκριμένου σχεδίου και καταλαμβανομένων υπό των εν άρθρω 2 παρ. 1 υπό στοιχείον α΄ αναφερομένων χώρων και γενικώς υπέρ ή υπό τους χώρους τούτους». Περαιτέρω, στο άρθρο 30 παρ. 1 (=άρθρ. 276 παρ. 1 Κ.Β.Π.Ν.) ορίζεται ότι : «1. Ο εν τω εγκεκριμένω σχεδίω καθορισμός των εν τη παραγράφω 1 του άρθρου 2 υπό στοιχεία α΄ και β΄ αναφερομένων εν γένει χώρων και οικοπέδων χορηγεί δικαίωμα αναγκαστικής απαλλοτριώσεως λόγω δημοσίας ωφελείας των υπό των χώρων τούτων καταλαμβανομένων ακινήτων». **Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός ακινήτων ως προοριζομένων για την δημιουργία κοινοχρήστων χώρων με πράξη εγκρίσεως, αναθεωρήσεως, τροποποιήσεως ή επεκτάσεως ρυμοτομικού σχεδίου, που επέχει θέση κηρύξεως αναγκαστικής απαλλοτριώσεως των ιδιοκτησιών αυτών, συνεπάγεται, ανεξάρτητα από την προώθηση της διαδικασίας συντελέσεως της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως, την απαγόρευση ανοικοδομήσεώς τους και εν γένει χρησιμοποίησεώς τους για σκοπό διαφορετικό από εκείνον, για τον οποίο προορίσθηκαν**

με το ρυμοτομικό σχέδιο (βλ. ΣΤΕ 520/2014 Ολομ., 219/1987 Ολομ. κ.ά.). **7.** ...στη νομοθεσία φορολογίας κληρονομιών η υποχρέωση καταβολής του οικείου φόρου γεννάται, κατ' αρχήν, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (βλ. άρθρα 6 παρ. 1 ν. 2961/2001, 6 παρ. 1 ν.δ. 118/1973, 2-4 ν. 1641/1919). Εν τούτοις, προκειμένου περί κληρονομιαίων ακινήτων που έχουν κηρυχθεί ως αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα [ή έχουν ρυμοτομηθεί] **προ της επαγωγής της κληρονομίας**, είχε θεσπισθεί πολύ ενωρίς, εν όψει, προφανώς, του βάρους που συνεπάγονταν για τον κληρονόμο, ειδική ρύθμιση αναφορικά με τον χρόνο γενέσεως της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, συνισταμένη σε μετάθεση του χρόνου φορολογίας στο χρονικό σημείο καταβολής της οφειλομένης αποζημιώσεως ή της τυχόν άρσεως της απαλλοτριώσεως. Ούτω με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.δ. της 27.1.1923 (ΦΕΚ Α' 30) προσετέθη στο άρθρο 4 του ν. 1641/1919 «περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών λαχείων» (ΦΕΚ Α' 4) παράγραφος 8 που όριζε τα εξής: «Κτήματα τεθέντα υπό μεσεγγύησιν ως ανήκοντα εις υπηκόους εχθρικών κρατών ή καταληφθέντα υπό του Κράτους, ως εγκαταλελειμμένα υπό των κυρίων των ή κηρυχθέντα αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα, μεταβιβαζόμενα δ' είτα κατά κληρονομίαν ή κληροδοσίαν, υπόκεινται εις φόρον μετά την προς τους δικαιούχους απόδοσιν τούτων ή του τιμήματος αυτών και επί τη βάσει της κατά τον χρόνον της αποδόσεως αξίας των». Σύμφωνα με την σχετική υπ' αριθμ. 61/1923 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, «η αναβολή της φορολογίας επί των κτημάτων τούτων εκρίθη επιβεβλημένη εκ λόγων δικαιοσύνης λίαν ευνοήτων». Η κατά τα ανωτέρω μετάθεση του χρόνου επιβολής φόρου κληρονομίας επί των ως άνω ακινήτων διατηρήθηκε με το ν.δ. 118/1973 «περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» (ΦΕΚ Α' 202), με το άρθρο 7 του οποίου ορίσθηκε ότι, κατ' εξαίρεση του άρθρου 6 παρ. 1, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, η φορολογική υποχρέωση γεννάται «κατά τον χρόνον καταβολής του τιμήματος των αναγκαστικώς απαλλοτριωμένων κτημάτων ή κατά τον χρόνον άρσεως της απαλλοτριώσεως, εφ' όσον η απαλλοτρίωσις εκηρύχθη προ της κτήσεως» και ότι «ως αναγκαστικώς απαλλοτριούμενα λογίζονται και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από της εκδόσεως του οικείου διατάγματος» (περ. ι). Η αυτή ρύθμιση περιελήφθη αρχικώς και στο νεώτερο Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) και ειδικότερα στο άρθρο 7 περ. ι του νέου αυτού Κώδικα που όριζε 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». 8. [...]. **10.** ...αντικείμενο της φορολογίας κληρονομιών και μέτρο της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου αποτελεί η επαύξηση της περιουσίας του με την κληρονομία, ο δε ισχύων Κώδικας αποβλέπει για την επιβολή του φόρου στην αξία της κληρονομιαίας περιουσίας ως αντανακλώσα φοροδοτική ικανότητα τούτου. 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 αντανακλά 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 κληρονομίας 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 επιβαλλόμενη 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. [...]. 11. [...]. 12. Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα [...] δήλωσε ότι κληρονόμησε [...], μεταξύ άλλων, τα εξής ακίνητα: **α)** το [...] ενός οικοπέδου εντός του σχεδίου πόλεως [...], το οποίο **ρυμοτομείται** κατά [...] τ.μ., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. [...] απόφαση του Νομάρχη [...] περί αναθεωρήσεως του σχεδίου πόλης [...], εντός του οποίου υπάρχουν και δύο **ρυμοτομούμενα** κτίσματα [...] και **β)** το [...] ενός οικοπέδου [...] εντός του σχεδίου πόλεως [...], το οποίο με την ίδια ως άνω απόφαση του Νομάρχη [...] έχει χαρακτηριστεί ως **κοινόχρηστος χώρος** πρασίνου. Επειδή, κατά τον χρόνο εκείνο δεν είχε καταβληθεί αποζημίωση ούτε είχε αρθεί η αναγκαστική απαλλοτρίωση των ως άνω ακινήτων [...], η επιβολή φόρου κληρονομίας επ' αυτών αναβλήθηκε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 του τότε ισχύοντος ν.δ. 118/1973. Μετά την δημοσίευση του ν. 3842/2010, η προσφεύγουσα υπέβαλε [...] δήλωση φόρου κληρονομίας μόνο για το υπό στοιχείο α) ακίνητο [...]. Κατόπιν διενεργείας ελέγχου [...] και αφού διαπιστώθηκε ότι η τελευταία ως άνω υποβληθείσα δήλωση δεν περιελάμβανε και το ανωτέρω υπό στοιχείο β) ακίνητο, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. [...], με την προσβαλλόμενη πράξη του, προέβη στον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας επί των υπό στοιχ. α) και β) **ρυμοτομουμένων** ακινήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 3842/2010 [...]. Όμως, σύμφωνα με τα εκτεθέντα ανωτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του ν. 3842/2010, καθ' ό μέρος καθιστούν υποχρεωτική την επιβολή φόρου κληρονομίας στις περιπτώσεις, στις οποίες εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες και, συνεπώς, ως προς το ανωτέρω υπό στοιχείο β) κληρονομαίο ακίνητο, για το οποίο η προσφεύγουσα δεν εξήτησε την υποβολή της σε φόρο κληρονομίας, εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή της επιβολής του φόρου και, κατ' ακολουθίαν, η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία καταλογίσθηκε εις βάρος αυτής, βάσει των ως άνω διατάξεων, φόρος κληρονομίας και ως προς το εν λόγω ρυμοτομούμενο ακίνητο, [...] δεν είναι, κατά το μέρος αυτό, νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί [...].»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .... /5.12.2023 εγγράφου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Πύργου: «...έχοντας υπόψη: -το συνημμένο τοπογραφικό διάγραμμα του Διπλωματούχου Αγρονόμου Τοπογράφου Μηχανικού και ....., με εντοπισμένη τη θέση του ακινήτου, που απεικονίζεται με τα στοιχεία 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 187, 186, 180, 181, 182, 183, 184, 185 συνολικού εμβαδού 8.700,40 τ.μ., -το εγκεκριμένο Σχέδιο Πόλης Κατακόλου Δήμου Πύργου (ΦΕΚ 27/Α' /8-5-1865) και τις τροποποιήσεις αυτού. Σας γνωρίζουμε ότι η ιδιοκτησία σας, σύμφωνα με τα παραπάνω, βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου Σχεδίου Πόλης Κατακόλου του Δήμου Πύργου, στα Ο.Τ. .... Βάσει του ισχύοντος Σχεδίου Πόλης Κατακόλου, η ιδιοκτησία όπως αυτή παρουσιάζεται στο συνημμένο τοπογραφικό διάγραμμα του Διπλωματούχου Αγρονόμου Τοπογράφου Μηχανικού και ....., **ρυμοτομείται για δρόμους και πλατείες στα Ο.Τ. .... (κοινόχρηστοι χώροι), κατά τμήμα 6.442,78 τ.μ.. Το απομένον τμήμα της ιδιοκτησίας που τοποθετείται εντός του Ο.Τ. ...., είναι 2.257,62 τ.μ.»**

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι και για τα δύο ως άνω τμήματα συνολικής έκτασης 425,159 τ.μ. και 3.826,433 τ.μ. αντίστοιχα του υπό κρίση κληρονομαϊού ακινήτου ισχύει αναβολή φορολόγησης κατά το άρθρο 7 ν. 2961/2001 λόγω ρυμοτόμησης (κάτι που ουσιαστικά είχε προβάλει και με την ως άνω υπ' αριθμ. .... /2020 δήλωσή του ΦΚληρ), προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ. .... /5.12.2023 εγγράφου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Πύργου.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από το ως άνω προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ. .... /5.12.2023 έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Πύργου (το οποίο απευθύνεται μεν σε άλλο πρόσωπο (.....), πλην όμως αφορά στο ως άνω υπό κρίση κληρονομαϊό ακίνητο, το δε εν λόγω πρόσωπο αποτελεί συνδικαιούχο (συγκληρονόμο), μαζί με τον προσφεύγοντα, του ακινήτου) σε συνδυασμό με το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του από Μαΐου 2018 τοπογραφικού διαγράμματος του Αγρονόμου Τοπογράφου Μηχανικού ....., τα δύο ως άνω τμήματα συνολικής έκτασης 425,159 τ.μ. και 3.826,433 τ.μ. αντίστοιχα του υπό κρίση κληρονομαϊού ακινήτου (σύνολο έκτασης 4.251,592 τ.μ.) αποτελούν τμήματα ρυμοτομούμενης επιφάνειας (από το εν λόγω ακίνητο), για τη δημιουργία κοινόχρηστων χώρων, συνολικού εμβαδού 6.442,78 τ.μ. (4.251,592 τ.μ. συνολική έκταση των δύο αυτών τμημάτων + 2.191,189 τ.μ. συνολική έκταση του τμήματος που θεωρείται και από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου ως ρυμοτομούμενο = 6.442,781 τ.μ.) και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για σκοπούς ΦΚληρ «μετατίθεται» και γι' αυτά από την 01.03.2012 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου, που αποτελεί καταρχήν, κατά τα ανωτέρω, την κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση) στην ημερομηνία καταβολής της σχετικής απαλλοτρίωσης ή άρσης της, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διατάξεις του άρθρου 7 περ. ί εδ. β' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 7 περ. ί εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (01.03.2012)), όπως επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6, 7, 10 και 12 της απόφασης) επί

ουσιωδώς όμοιων πραγματικών περιστατικών με αυτά της υπό κρίση περίπτωσης. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και κατ' επέκταση και το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης για τα εν λόγω δύο τμήματα του υπό κρίση κληρονομιαίου ακινήτου.

### Αποφασίζουμε

**την αποδοχή** της από 11.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., α) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) της ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις .....2018, ως κληρονόμου (της τελευταίας) του ..... (ημερομηνία θανάτου .....2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτήν (τη ....., ΑΦΜ .....), και β) ως νόμω υπόχρεου (και ειδικότερα ως κληρονόμου, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν) του ....., ΑΦΜ ....., που απεβίωσε στις .....2021, ως κληρονόμου (του τελευταίου) του .....(ημερομηνία θανάτου .....2012), ΑΦΜ ....., κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορούσε σ' αυτόν (τον ....., ΑΦΜ .....), **και την τροποποίηση** των υπ' αριθμ. .... /10.11.2023 και ..... /10.11.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθμ. φακέλου ..... /2012, αριθμ. δήλωσης ..... /2020) αντίστοιχα.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία κληρονομιαίου ακινήτου <b>υπό (1)</b> (για την <b>οικοπεδική έκταση</b> , για την οποία <b>δε</b> μεταπίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης)	8.654,20 (8.700,40 τ.μ.)	26.036,84 (6.509,211 τ.μ.)	9.030,46 (2.257,616 τ.μ.)	376,26
Αξία κληρονομιαίου ακινήτου <b>υπό (1)</b> (για τα <b>κτίσματα</b> )	1.316,75	1.316,75	1.316,75	1.316,75
Συνολική αξία κληρονομιαίου ακινήτου <b>υπό (1)</b> ( <b>οικοπεδική έκταση + κτίσματα</b> )	9.970,95	27.353,59	10.347,21	376,26
Αξία κληρονομιαίων ακινήτων <b>υπό (2)- (11)</b> (για τις εδαφικές εκτάσεις, για τις οποίες <b>δε</b> μεταπίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, πλέον των κτισμάτων)	57.407,65	54.947,59	54.947,59	-2.460,06
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	67.378,60	82.301,18	65.294,80	-2.083,80
<b>Αναλογών ΦΚληρ</b>	1.868,93	2.615,06	1.764,74	-104,19
<b>Διαφορά κυρίου ΦΚληρ</b>	-	746,13	-	-



ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997	-	895,36	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	-	<b>1.641,49</b>	-	-
<b>Διαφορά κυρίου ΦΚληρ</b> (βάσει κληρονομιάς του 50% της Μαρίνας ..... ΑΦΜ .....)	-	373,05	-	-
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 (βάσει κληρονομιάς του 50% της ..... ΑΦΜ .....)	-	447,67	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	-	<b>820,72</b>	-	-

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. ....../10.11.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
<b>Αξία κληρονομιαίου ακινήτου υπό (1)</b> (για την <b>οικοπεδική έκταση</b> , για την οποία <b>δε</b> μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης)	8.654,20 (8.700,40 τ.μ.)	26.036,84 (6.509,211 τ.μ.)	9.030,46 (2.257,616 τ.μ.)	376,26
<b>Αξία κληρονομιαίου ακινήτου υπό (1)</b> (για τα <b>κτίσματα</b> )	1.316,75	1.316,75	1.316,75	1.316,75
<b>Συνολική αξία κληρονομιαίου ακινήτου υπό (1)</b> ( <b>οικοπεδική έκταση + κτίσματα</b> )	9.970,95	27.353,59	10.347,21	376,26
<b>Αξία κληρονομιαίων ακινήτων υπό (2)-(11)</b> (για τις εδαφικές εκτάσεις, για τις οποίες <b>δε</b> μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, πλέον των κτισμάτων)	57.407,65	54.947,59	54.947,59	-2.460,06
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	67.378,60	82.301,18	65.294,80	-2.083,80
<b>Αναλογών ΦΚληρ</b>	1.868,93	2.615,06	1.764,74	-104,19
<b>Διαφορά κυρίου ΦΚληρ</b>	-	746,13	-	-
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997	-	895,36	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>1.641,49</b>		
<b>Διαφορά κυρίου ΦΚληρ</b> (βάσει ποσοστού 8,25/360 εξ αδιαιρέτου του 66/360 του ..... ΑΦΜ .....)		93,27		
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 (βάσει ποσοστού 8,25/360 εξ αδιαιρέτου του 66/360 του ..... ΑΦΜ .....)		111,92		

<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	-	205,19	-	-
-------------------------------------	---	--------	---	---

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. ....../10.11.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.