



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 25.06.2018

Αριθμός Απόφασης: 1280

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, Α.Φ.Μ. 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:

Με την υπ' αρ.-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προέκυψε για την προσφεύγουσα φόρος 7.680,40€ βάσει της υπ' αρ./2018 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2006) που υπέβαλε στις 17-01-2018 ως κληρονόμος της αποβιώσασας στις 11-08-2006, δυνάμει της από1989 ιδιόγραφης διαθήκης δημοσιευθείσας με το υπ' αρ.-2006 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας του ακόλουθους λόγους.

1. Λανθασμένος υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων, καθώς δεν έχει ληφθεί υπόψη η παλαιότητά τους, δη 51 και πλέον χρόνια τόσο για την οικία (συντελεστής παλαιότητας 0,30) όσο και την ισόγεια αποθήκη (συντελεστής παλαιότητας 0,50).
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη ως αναπαισιολόγητη, καθώς δεν αναφέρει τον τρόπο υπολογισμού του φόρου, το πώς υπολογίστηκε η έκπτωση από το αφορολόγητο, καθώς και αν στο οφειλόμενο ποσό συμπεριλαμβάνονται προσαυξήσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί λανθασμένου υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων, καθώς δεν έχει ληφθεί υπόψη η παλαιότητά τους.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία

κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περίπτωσης Γ. Μικτό σύστημα του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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.

.....

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής 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 αυξομείωσής 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.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

6. Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1310/27-12-1996** «Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης.

3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2 και Κ3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 2

1. Τιμή εκκίνησης.

Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων:

α) Κτιρίων κατοικίας, β) μονοκατοικίας, γ) κτιρίων γραφείων -καταστημάτων

2. Κατάταξη ακινήτων.

.....

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

.....

β) Με το έντυπο Κ2 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων αυτών ανεξάρτητα αν έχουν η όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου. Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργία μία μόνο κατοικία με το τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς της χώρας σε ένα ή περισσότερα

επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες.

.....

γ) Με το έντυπο Κ3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αιτία κτισμάτων βιατεχνικών οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης κατοικίας καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

.....

3. Συντελεστής αποπεράτωσης

.....

4. Συντελεστής παλαιότητας

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής, ανάλογα με την παλαιότητά του.

Για να εφαρμοστεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίριο να είναι πλήρως αποπερατωμένο. Περίπτωση εφαρμογής ταυτόχρονα των συντελεστών αποπεράτωσης και παλαιότητας αποκλείεται, εκτός της περίπτωσης της προηγούμενης παραγράφου, κατά την οποία έχουμε κτίσμα ημιτελές αλλά ηλεκτροδοτημένο και άρα θεωρούμενο στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων.

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980) και εκφράζεται σε ακέραιο αριθμό ετών, με την παραδοχή ότι χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από τη χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (π.χ. προγενέστερος τίτλος κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, μισθωτήριο συμβόλαιο). Άδεια αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες μη ουσιώδους ανακαίνισης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας.

.....

Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω.

5. Συντελεστής ειδικών συνθηκών.

Άρθρο 4

Μονοκατοικία

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, κατά την έννοια της παρ. 2β του άρθρου 2, υπολογίζεται με το έντυπο Κ2 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια της μονοκατοικίας, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)

Η παλαιότητα της μονοκατοικίας λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2.

Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως:

1 έως 5 χρόνια 0,90

6 έως 10 χρόνια 0,80

11 έως 20 χρόνια 0,70

21 έως 30 χρόνια 0,60

31 έως 40 χρόνια 0,50

41 έως 50 χρόνια 0,40

51 χρόνια και άνω 0,30

Άρθρο 5

Κτίρια γραφείων καταστημάτων (Επαγγελματική Στέγη)

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής, υπολογίζεται με το έντυπο Κ3 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια του ακινήτου, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)

Η παλαιότητα των κτισμάτων της κατηγορίας αυτής λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως:

1 έως 5 χρόνια 0,90.

6 έως 10 χρόνια 0,80.

11 έως 20 χρόνια 0,70.

21 έως 30 χρόνια 0,60.

31 χρόνια και άνω 0,50.

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1046/25.02.2008** «Χαρακτηρισμός εγγράφου ως δημοσίου, για την απόδειξη παλαιότητας στον αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας κτισμάτων ορίζεται ότι:

«γ) Καθ' ορθή ερμηνεία της παρ. 4 του άρθρου 4 της απόφασης 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/3.12.1996 του Υπουργού Οικονομικών η παλαιότητα κτιρίων αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο που έχει συνταχθεί με τους νόμιμους τύπους και ο συντάξας αυτό έχει αρμοδιότητα προς τούτο εκτός από τις ένορκες βεβαιώσεις,

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1159/20.6.2001** «Καθορισμός τιμών εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια σύμφωνα με το άρθρο 41α του ν. 1249/1982» οριζόταν ότι:

1. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, με αντικειμενικά κριτήρια, κτισμάτων κατοικίας, μονοκατοικίας, επαγγελματικής στέγης, που βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής κατά τον ακόλουθο πίνακα:

ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ
ΝΟΜΟΣ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

Υπόλοιποι Δήμοι, Δ.Δ/τα, Κοιν/τες και Κ. Δ/τα	Κ1 80.000	Κ2 100.000	Κ3 70.000
---	--------------	---------------	--------------

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1294/19.12.2001** «Καθορισμός τιμών εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια σύμφωνα με το άρθρο 41α του Ν. 1249/1982, σε Ευρώ (€)» οριζόταν ότι:

1. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, με αντικειμενικά κριτήρια, κτισμάτων κατοικίας, μονοκατοικίας, επαγγελματικής στέγης, που βρίσκονται σε περιοχές όπου

δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής, κατά τον ακόλουθο πίνακα.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και θα αρχίσει να ισχύει από τις 1.1.2002

ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ
ΝΟΜΟΣ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

Υπόλοιποι Δήμοι, Δ.Δ/τα, Κοιν/τες και Κ. Δ/τα	K1 234,00	K2 293,00	K3 205,00
---	--------------	--------------	--------------

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 17-01-2018 στη Δ.Ο.Υ. την με α/α/2018 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία μεταξύ άλλων: α) Τροποποιήθηκε η υπ' αρ./2007 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς το εμβαδόν οικίας στον οικισμό της τοπικής κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου από 120 τ.μ., σε διώροφη οικία αποτελούμενη από υπόγεια αποθήκη εμβαδού 126,84 τ.μ., ημιώροφο εμβαδού 75,68 τ.μ. και πρώτο όροφο εμβαδού 147,53 τ.μ.. Ως εκ τούτου στη συμπληρωματική δήλωση δηλώθηκαν επιπλέον 103,21 τ.μ. κύριων χώρων και 126,84 τ.μ. βοηθητικών χώρων στο υπόγειο, β) Δηλώθηκε ως κληρονομηθέν ακίνητο ένα οικόπεδο έκτασης 86,97 τ.μ. με την εντός αυτού ισόγεια αποθήκη εμβαδού 49,24 τ.μ.

Επειδή, βάση του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1310/27-12-1996 η φορολογητέα αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, κατά την έννοια της παρ. 2β του άρθρου 2, υπολογίζεται με το έντυπο Κ2 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί ...- μεταξύ άλλων- τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ).....

Επειδή, για την απόδειξη της παλαιότητας της προαναφερθείσας κατοικίας προσκομίσθηκε ο τίτλος κτήσης της κληρονομουμένης ήτοι το με αριθμό-03-1978 συμβόλαιο δωρεάς του συμβολαιογράφου, απ' όπου προκύπτει παλαιότητα πάνω από 70 χρόνια (κατά το χρόνο φορολογίας), καθώς όπως αναφέρεται στο συμβόλαιο η μεταβιβασθείσα λόγω δωρεάς παλιά λιθόκτιστη οικία 150τ.μ. περιήλθε στο δωρητή ως κληρονόμο από την αποβιώσασα την του, στην κατοχή της οποίας βρισκόταν για περισσότερα από 40 έτη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αντικειμενική αξία των επιπρόσθετων τετραγωνικών μέτρων κατοικίας που δηλώθηκαν στη με αριθμό01-2018 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς προσδιορίζεται δια της παρούσας απόφασης σε 15.654,50€, καθώς το

κόστος εκκίνησης ανά τ.μ. κτίσματος ανέρχεται σε 351,60 (293,00 X 1,20), η ισοδύναμη ανοιγμένη επιφάνεια των επιπρόσθετων μέτρων είναι 134,92 τ.μ. (103,21 + 126,84X 0,25), ο συντελεστής μεγέθους είναι 1,10 (σύνολο ισοδύναμης ανοιγμένης επιφάνειας μονοκατοικίας 254,92 τ.μ.) και ο συντελεστής παλαιότητας 0,30 (70 έτη).

Επειδή, για την επικαλούμενη παλαιότητα της ισόγειας αποθήκης εμβαδού 49,24 τ.μ (πλέον των 51 ετών) δεν προσκομίσθηκε κάποιο δημόσιο έγγραφο, παρά μόνο βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού που δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για λανθασμένο υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων, καθώς δεν έχει ληφθεί υπόψη η παλαιότητά τους γίνεται μερικώς δεκτός δη μόνο ως προς την οικία, ενώ για την ισόγεια αποθήκη απορρίπτεται.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας βάσει της συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς προσδιορίζεται σε 36.472,93€ [15.654,50 + 1.161,50 + 14.131,88 + 4.348,50 + (35.296,38X 1/30)] : 2 = 18.236,47€ και ο φόρος κληρονομιάς υπολογίζεται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Διοικητικού Προσδιορισμού	Βάσει Απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας συμπληρωματικής δήλωσης.	39.559,79€	18.236,47€
Αξία κληρονομικής μερίδας αρχικής δήλωσης	29.461,40€	29.461,40€
Συνολική φορολογητέα αξία	69.021,19€	47.697,87€
Αναλογών Φόρος	6.304,24€	3.269,79€
Βεβαιωθείς φόρος	1.503,99€	1.503,99€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	4.800,25€	1.765,80€
Πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου	2.880,15€	1.059,48€
Σύνολο για καταβολή	7.680,40€	2.825,28€

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1, 4 και 7 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

.....

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού

.....

Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

.....

7. Στη φορολογία κεφαλαίου ως παράλειψη υποβολής δήλωσης θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς που με το συμβόλαιο χαρακτηρίσθηκε εικονικά ως αγοραπωλησία. Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων οι Πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά».

Στην προκειμένη περίπτωση, για τη διόρθωση των περιγραφικών στοιχείων της οικίας έπρεπε να επιβληθεί φόρος ανακρίβειας 2% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και με τον περιορισμό να μην υπερβεί ποσοστό 120% και όχι 60% όπως εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή (ως εφαρμόζεται για την περίπτωση της υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης). Παρ' όλα αυτά λόγω μη επιτρεπόμενης της χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα (ΣτΕ 236/2016, 424/2006) εφαρμόζεται συντελεστής πρόσθετου φόρου 60%.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη ως αναιτιολόγητη, καθώς δεν αναφέρει τον τρόπο υπολογισμού του φόρου, το πώς υπολογίστηκε η έκπτωση από το αφορολόγητο, καθώς και αν στο οφειλόμενο ποσό συμπεριλαμβάνονται προσαυξήσεις.

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 1461 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «*Τα πρόσωπα είναι μεταξύ τους συγγενείς εξ αίματος σε ευθεία γραμμή, αν το ένα κατάγεται από το άλλο (συγγένεια μεταξύ ανιόντων και κατιόντων). Συγγενείς εξ αίματος σε πλάγια γραμμή είναι τα πρόσωπα που, χωρίς*

να είναι συγγενείς σε ευθεία γραμμή, κατάγονται από τον ίδιο ανιόντα. Ο βαθμός της συγγένειας ορίζεται από τον αριθμό των γεννήσεων που συνδέουν τα πρόσωπα».

Επειδή, από το με αριθμό πρωτ.-09-2006 πιστοποιητικό πλησιεστέρων συγγενών του Δήμου του Νομού προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι συγγενής εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου με την κληρονομούμενη (κόρη της αδελφής της).

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 5 του άρθρου 20 του Ν. 3427/2005 οριζόταν ότι:

«1 Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

.....
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: στ)
συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου,

Κλίμακία σε ευρώ	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου σε ευρώ	Φορολογητέα περιουσία σε ευρώ	Φόρος που αναλογεί σε ευρώ
15.000,00	-	-	15.000,00	-
45.000,00	10	4.500,00	60.000,00	4.500,00
160.000,00	20	32.000,00	220.000,00	36.500,00
Υπερβάλλον	30			

.....
Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 1η Ιανουαρίου 2006».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα ανήκει με βάση το βαθμό συγγένειας στη Β΄ κατηγορία και ότι εφαρμόστηκαν οι κλίμακες φορολογίας του Ν. 3427/2005.

Επειδή, στην τελευταία σελίδα της με αριθ./2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς η οποία αποτελεί συνημμένο της σχετικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού, αναφέρονται αναλυτικά ο νόμος που ορίζει τη φορολογική κλίμακα και η κατηγορία βάσει της συγγενικής σχέσης κληρονομούμενης και κληρονόμου, ο φόρος που αναλογεί στο σύνολο της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, ο φόρος που βεβαιώθηκε με βάση τις

προγενέστερες δηλώσεις, η διαφορά φόρου, ο πρόσθετος φόρος και το σύνολο φόρου προς καταβολή.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./26-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ.01.2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.

Υπ' αρ.01.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακέλου Θ/2006) της Δ.Ο.Υ.

	Βάσει Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	4.800,25€	1.765,80€
Πρόσθετος φόρος 60%	2.880,15€	1.059,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.680,40€	2.825,28€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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