



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1223

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - ΑΦΜ, νόμω υπόχρεης ως κληρονόμου της αποβιώσας στις-2015 του – Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, νόμω υπόχρεης ως κληρονόμου της αποβιώσας στις-2015 του – Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε σε βάρος της του – Α.Φ.Μ. (που απεβίωσε στις-2015) διαφορά φόρου κληρονομιάς εκ 1.537,92 €, αναφορικά με τις υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2005).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – προσδιορισμού αξίας περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής ελέγχου.

Ο φόρος βεβαιώθηκε από την ανωτέρω φορολογική αρχή με τους υπ'αρ.-2016 και-2016 χρηματικούς καταλόγους (Α.Τ.Β.-2016) σε βάρος των νόμω υπόχρεων κληρονόμων της ανωτέρω, του – Α.Φ.Μ. και του – Α.Φ.Μ. αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένος υπολογισμός της αξίας των κρινόμενων οικοπέδων

- Το οικόπεδο στη θέση «.....» στο, εμβαδού 594,267 τ.μ., είναι τυφλό, χωρίς δρόμο, και βρίσκεται σε ρέμα, ως εκ τούτου χρειάζεται χαρακτηρισμό οριοθέτησης ρέματος, και βάσει του Ν. 4258/2014 δεν οικοδομείται.
- Το οικόπεδο στη θέση «.....» στο, εμβαδού 89,252 τ.μ., λόγω έκτασης έχει μικρότερη αγοραία αξία και δεν οικοδομείται βάσει του Ν. 1337/1983.
- Η Δ.Ο.Υ., έλαβε υπόψη της τα παραπάνω, αλλά, ωστόσο, δεν μείωσε αρκετά την προσδιορισθείσα αξία των ανωτέρω οικοπέδων.

2. Χαρακτηρισμός από το Δασαρχείο δηλωθέντων κληρονομηθέντων αγροτεμαχίων, ως δασικών

- Το Δασαρχείο χαρακτήρισε ως δασική έκταση τμήμα εκ 506 τ.μ. του αγροτεμαχίου, έκτασης 6.806,60 τ.μ. στη θέση «.....» στο (επισυνάπτεται σχετικό έγγραφο).
- Το Δασαρχείο χαρακτήρισε ως δασική έκταση τμήματα εκ 182,29 τ.μ. και 1509,36 τ.μ. του αγροτεμαχίου, έκτασης 13.810,90 τ.μ. στη θέση «.....», στο

1 Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού της αξίας των κρινόμενων οικοπέδων

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

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

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

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

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου (υιοθετώντας τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982) ορίζει ότι : «Α'. Αγοραία αξία Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. 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... 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... 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.».

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή, με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, ήτοι να χρησιμοποιούνται ακίνητα που μοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή και την προοριζόμενη χρήση και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σ' αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 367-369).

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ) Φόρο Κληρονομιών,...».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ως τροποποιήθηκε με ον το άρθρο 12 παρ. 5 του Ν. 3091/2002 και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (24-10-2005) όριζε ότι για κληρονομική μερίδα που περιέρχεται άλλο εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενή του κληρονομούμενου, που δεν κατατάσσεται στην Α' ή Β' κατηγορία, ή εξωτικό, ισχύει η ακόλουθη φορολογική κλίμακα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄

Κλίμακια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
5.000	-	-	5.000	-
55.000	20	11.000	60.000	11.000
160.000	30	48.000	220.000	59.000
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2005 απεβίωσε ο του
- Με τις υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (Θ –/2005), υποβληθείσες στη Δ.Ο.Υ., δηλώθηκαν από τους α) του – Α.Φ.Μ. β) του – Α.Φ.Μ. γ) του – Α.Φ.Μ. δ) του - Α.Φ.Μ. και ε) του – Α.Φ.Μ., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους (α' εξαδέλφια) του αποβιωσάντος (οι τρεις πρώτοι κατά ποσοστό 2/12 έκαστος και οι δύο τελευταίοι κατά ποσοστό 3/12 έκαστος) τα παρακάτω κληρονομαία στοιχεία, ενώ ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 (γ' κατηγορία):

<u>Υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντ/κή αξία	Αγοραία αξία
1.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 6.806,80 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	7.167,56 €	
2.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.970,63 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	2.075,07 €	
3.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.200,465 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	1.264,09 €	
4.	Οικόπεδο, εμβαδού 89,252 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		1.785,04 €
5.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 13.810,90 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	14.542,88 €	
6.	Οικόπεδο, εμβαδού 594,267 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		11.885,34 €
7.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.100,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Ν.	8.529,30 €	
8.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.600,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Ν.	5.896,80 €	
9.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.800,189 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	6.107,60 €	
10.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 4.212,823 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	4.436,10 €	
11.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.783,42 τ.μ., στη θέση «.....», στο	6.089,94 €	

	 Ν.		
12.	Ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 24 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	22.254,19 €	
13.	Ισόγειο διαμέρισμα, εμβαδού 39,85 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	15.912,01 €	
14.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 78,65 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	45.798,60 €	
15.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 84 τ.μ. οικοδομής, επί των οδών και στη	50.075,66 €	
16.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 93 τ.μ. οικοδομής, επί της οδούστη	50.286,54 €	
17.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 112 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	66.767,55 €	
18.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 79 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	44.852,35 €	
19.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	27.252,06 €	
20.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	28.614,66 €	
21.	Διαμέρισμα γ' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	29.977,27 €	
22.	Ποσοστό 0,015% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 431 τ.μ., επί των οδών και στη	608,40 €	
23.	Ποσοστό 0,030% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 277,65 τ.μ., επί της οδού στη	687,37 €	
24.	Ποσοστό 100% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 648,71 τ.μ., επί της οδού στη	4.956,70 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	444.152,70 €	13.670,38 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	457.823,08 €	
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/30)	12.726,36 €	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	470.549,44 €	
	- ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΑ (ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ)	1.500,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ (ποσοστό 100%)	469.049,44 €	

	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (3/12)	117.262,36 €
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	28.178,71 €

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε ειλικρινείς τις αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων που προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης αντικειμενικώς. Ωστόσο, διαπίστωσε ότι η αγοραία αξία των λοιπών ακινήτων είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας αξίας τους βάσει δήλωσης, κατόπιν χρήσεως συγκριτικού στοιχείου μεταβιβαζόμενου, κατά το ίδιο έτος, ακινήτου της ίδιας περιοχής. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκανε χρήση του ακόλουθου συγκριτικού στοιχείου του βιβλίου τιμών της Δ.Ο.Υ., για τον προσδιορισμό της αξίας α) οικοπέδου, εμβαδού 89,252 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν. και β) οικοπέδου, εμβαδού 594,267 τ.μ., στη θέση «.....», στοΝ.:

-οικόπεδο, εμβαδού 515 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν., μεταβιβασθέν στις-2005, προς 70 € / τ.μ., (ΦΜΑ-2004).

Με βάση το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο, η αξία των κρινόμενων οικοπέδων, που ο έλεγχος αρχικώς εκτίμησε ως ισάξια με αυτό, προσδιορίστηκε ως εξής:

α) $89,252 \text{ τ.μ.} \times 70 \text{ €} = 6.247.64 \text{ €}$.

β) $594,267 \text{ τ.μ.} \times 70 \text{ €} = 41.598.69 \text{ €}$

➤ Παρά ταύτα, μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα του υπ'αρ.-2016 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, αυτή προέβαλε τις αντιρρήσεις της δια του υποβληθέντος στην ανωτέρω φορολογική αρχή υπ'αρ. πρωτ.-2016 υπομνήματός της. Η προσφεύγουσα ζήτησε τη διόρθωση, τροποποίηση της εκτίμησης των ανωτέρω ακινήτων, υποστηρίζοντας ότι μειονεκτούν έναντι το συγκριτικού στοιχείου, λόγω της μειονεκτικής τους θέσης εντός του οικισμού του αλλά και της αδυναμίας αξιοποίησής τους. Συγκεκριμένα, για το οικόπεδο, εμβαδού 594,267 τ.μ., επισήμανε ότι είναι στην άκρη του οικισμού, χωρίς πρόσοψη σε δρόμο και πλησίον ρέματος, προσκομίζοντας, προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών του, απόσπασμα του κτηματολογικού διαγράμματος οικισμού, καθώς και το υπ'αρ.-2016 απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών και Πολεοδομίας του Δήμου προς τους κληρονόμους του

➤ Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα έγγραφα, αποδέχτηκε τη μειονεκτική θέση του κρινόμενου οικοπέδου, εμβαδού 594,267 τ.μ. στη θέση «.....» έναντι του συγκριτικού στοιχείου, αλλά και τη περιορισμένη δυνατότητα αξιοποίησης του οικοπέδου, εμβαδού 89,252 τ.μ. στη θέση «.....», λόγω της μικρής έκτασής του, και, κατά συνέπεια, τη μικρότερη αγοραία αξία έναντι του ανωτέρω συγκριτικού. Έκανε, δε, χρήση και έτερου συγκριτικού στοιχείου από το βιβλίο τιμών της Δ.Ο.Υ., συγκεκριμένα:

- οικόπεδο, εμβαδού 370 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν., μεταβιβασθέντος στις

.....-2005 (ΦΜΑ –-2005. Με την επισήμανση ότι τα κρινόμενα οικόπεδα μειονεκτούν σημαντικά (λόγω θέσης ή αδυναμίας αξιοποίησης) επαναπροσδιόρισε την αξία των κρινόμενων κληρονομιών ακινήτων ως εξής:

α) $89,252 \text{ τ.μ.} \times 50 \text{ €} = 4.462,60 \text{ €}$

β) $594,267 \text{ τ.μ.} \times 50 \text{ €} = 29.713,35 \text{ €}$

➤ Βάσει ελέγχου, οι αξίες των κληρονομιών ακινήτων διαμορφώθηκαν ως κάτωθι, ενώ προέκυψε και η ακόλουθη διαφορά φόρου (βάσει της ίδιας κλίμακας του Ν.3091/2002):

<u>Υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου	
		Αντ/κή αξία	Αγοραία αξία
1.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 6.806,80 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	7.167,56 €	
2.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.970,63 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	2.075,07 €	
3.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.200,465 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	1.264,09 €	
4.	Οικόπεδο, εμβαδού 89,252 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		4.462,60 €
5.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 13.810,90 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	14.542,88 €	
6.	Οικόπεδο, εμβαδού 594,267 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		29.713,35 €
7.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.100,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Ν.	8.529,30 €	
8.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.600,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Ν.	5.896,80 €	
9.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.800,189 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	6.107,60 €	
10.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 4.212,823 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	4.436,10 €	
11.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.783,42 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	6.089,94 €	
12.	Ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 24 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	22.254,19 €	

13.	Ισόγειο διαμέρισμα, εμβαδού 39,85 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	15.912,01 €	
14.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 78,65 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	45.798,60 €	
15.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 84 τ.μ. οικοδομής, επί των οδών και στη	50.075,66 €	
16.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 93 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	50.286,54 €	
17.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 112 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	66.767,55 €	
18.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 79 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	44.852,35 €	
19.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	27.252,06 €	
20.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	28.614,66 €	
21.	Διαμέρισμα γ' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	29.977,27 €	
22.	Ποσοστό 0,015% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 431 τ.μ., επί των οδών και στη	608,40 €	
23.	Ποσοστό 0,030% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 277,65 τ.μ., επί της οδού στη	687,37 €	
24.	Ποσοστό 100% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 648,71 τ.μ., επί της οδού στη	4.956,70 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	444.152,70 €	34.175,95 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	478.328,65 €	
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/30)	12.726,36 €	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	491.055,01 €	
	- ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΑ (ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ)	1.500,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ (ποσοστό 100%)	489.555,01 €	
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (3/12)	122.388,75 €	
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	29.716,62 €	
	ΦΟΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	-28.178,71 €	

	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	1.537,92 €
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.537,92 €

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των κρινόμενων οικοπέδων τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001, κάνοντας χρήση ομοειδών (οικόπεδα) και πρόσφορων (χρονικά και τοπικά) συγκριτικών στοιχείων, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη τους ισχυρισμούς, τις ενστάσεις και τα προσκομισθέντα έγγραφα της προσφεύγουσας.

➤ Ωστόσο, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, δια της παρούσης εκτιμάται ότι το κρινόμενο οικόπεδο, εμβαδού 594,267 τ.μ. στη θέση «.....» μειονεκτεί ιδιαιτέρως έναντι των συγκριτικών στοιχείων, ως τυφλό και μη οικοδομήσιμο, προσελκύοντας πολύ μικρότερο αγοραστικό ενδιαφέρον. Κατά συνέπεια, η αξία του επαναπροσδιορίζεται, με χαμηλότερη τιμή / τ.μ., δη 40 € / τ.μ., ως εξής: 594,267 τ.μ. x 40 € = 23.770,68 €.

➤ Βάσει της παρούσης απόφασης και τον επαναπροσδιορισμό της αξίας του ανωτέρω οικοπέδου, η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και ο φόρος κληρονομιάς σε βάρος της του διαμορφώνεται ως κάτωθι (δυνάμει της ίδιας κλίμακας του Ν.3091/2002):

<u>Υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει απόφασης	
		Αντ/κή αξία	Αγοραία αξία
1.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 6.806,80 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	7.167,56 €	
2.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.970,63 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	2.075,07 €	
3.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 1.200,465 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	1.264,09 €	
4.	Οικόπεδο, εμβαδού 89,252 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		4.462,60 €
5.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 13.810,90 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	14.542,88 €	
6.	Οικόπεδο, εμβαδού 594,267 τ.μ., στη θέση «.....» στο Ν.		23.770,68 €
7.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.100,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Ν.	8.529,30 €	
8.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.600,00 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση	5.896,80 €	

	«.....», στο Ν.		
9.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.800,189 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	6.107,60 €	
10.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 4.212,823 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	4.436,10 €	
11.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 5.783,42 τ.μ., στη θέση «.....», στο Ν.	6.089,94 €	
12.	Ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 24 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	22.254,19 €	
13.	Ισόγειο διαμέρισμα, εμβαδού 39,85 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	15.912,01 €	
14.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 78,65 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	45.798,60 €	
15.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 84 τ.μ. οικοδομής, επί των οδών και στη	50.075,66 €	
16.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 93 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	50.286,54 €	
17.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 112 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	66.767,55 €	
18.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 79 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	44.852,35 €	
19.	Διαμέρισμα α' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	27.252,06 €	
20.	Διαμέρισμα β' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	28.614,66 €	
21.	Διαμέρισμα γ' ορόφου, εμβαδού 63 τ.μ. οικοδομής, επί της οδού στη	29.977,27 €	
22.	Ποσοστό 0,015% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 431 τ.μ., επί των οδών και στη	608,40 €	
23.	Ποσοστό 0,030% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 277,65 τ.μ., επί της οδού στη	687,37 €	
24.	Ποσοστό 100% εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος μελλοντικής επέκτασης οικοδομής χτισμένης σε οικόπεδο, εμβαδού 648,71 τ.μ., επί της οδού στη	4.956,70 €	

	ΣΥΝΟΛΟ	444.152,70 €	28.233,28 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	472.385,98 €	
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/30)	12.726,36 €	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	485.112,34 €	
	- ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΑ (ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ)	1.500,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ (ποσοστό 100%)	483.612,34 €	
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (3/12)	120.903,09 €	
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	29.270,93 €	
	ΦΟΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	-28.178,71 €	
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	1.092,22 €	
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	0,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.092,22 €	

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας των κρινόμενων οικοπέδων και η αξίωση περαιτέρω μείωσης της αγοραίας αξίας τους κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί χαρακτηρισμού από το Δασαρχείο κληρονομηθέντων αγροτεμαχίων, ως δασικών

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. 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 τα όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 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, ...».

Επειδή, το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται...».

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 και 29 του ανωτέρω νόμου ορίζουν ότι : «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ... 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση. ... 3.Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες της συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης». Κατά συνέπεια, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης, μεταξύ άλλων και της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με αποτέλεσμα από 1.1.2015 να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 αναφορικά με την ανάκληση των δηλώσεων, δη η δυνατότητα που παρείχε ο νομοθέτης για εν όλω ή εν μέρει ανάκληση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, ακόμη και μετά την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μέχρι και σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, το υπ' αρ. Δ12 Α 1164337/11.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ορίζει ότι τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και περιεχόμενό της.

Επειδή, το υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του Ν.4174/2013 ορίζει ότι σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με τις υπ'αρ.-2005 και-2006 (Θ-...../2005) δήλωση φόρου κληρονομιάς, υποβληθείσες στη Δ.Ο.Υ., δηλώθηκαν – μεταξύ άλλων κληρονομιαίων στοιχείων – από τους,, και: α) αγροτεμάχιο, έκτασης 6.806,80 τ.μ. στη θέση «.....» στο Ν. και β) αγροτεμάχιο, έκτασης 13.810,90 τ.μ. στη θέση «.....» στο Ν., των οποίων η αξία προσδιορίστηκε αντικειμενικώς δια του συνυποβληθέντος με τη δήλωση εντύπου ΑΑ ΓΗΣ.
 - Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ'αρ.-2015 εντολή ελέγχου, σε εκτέλεση της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην ανωτέρω υπόθεση, βάσει του οποίου δεν διαπιστώθηκαν διαφορές για τα εν λόγω αγροτεμάχια.
 - Μετά την παρέλευση της προβλεπόμενης από το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 5 του Ν. 2961/2001 20ήμερης προθεσμίας, δεν είναι παραδεκτή η διόρθωση της αντικειμενικής αξίας – κατόπιν τροποποιητικής δήλωσης – (δη των τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους) δηλωθέντων ακινήτων.
 - Σε κάθε περίπτωση, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου, δεν είναι παραδεκτή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (που τοιαύτη δεν υποβλήθηκε ποτέ, στην προκειμένη περίπτωση).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί χαρακτηρισμού από το Δασαρχείο κληρονομηθέντων αγροτεμαχίων, ως δασικών απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ., νόμω υπόχρεης-κληρονόμου της του – Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας ενός εκ των κληρονομιών στοιχείων της, ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ (100%)	469.049,44 €	489.555,01 €	483.612,34 €	5.942,67 €
ΑΞΙΑ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ (3/12)	117.262,36 €	122.388,75 €	120.903,09 €	1.485,66 €
ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	28.178,71 €	29.716,62 €	29.270,93 €	445,69 €
ΦΟΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		-28.178,71 €	-28.178,71 €	0,00 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ		1.537,92 €	1.092,22 €	445,70 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		0,00 €	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.537,92 €	1.092,22 €	445,70 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση της του με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης-2005 και-2006, αρ. φακέλου Θ-...../2005)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	1.092,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	1.092,22 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του του νόμω υπόχρεης κατά 1/2, ως κληρονόμου της του με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης-2005 και-2006, αρ. φακέλου Θ-...../2005)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	546,11 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	546,11 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α. α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).