



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 02-11-2015

Αριθμός απόφασης: 4330

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας του, με ΑΦΜ, κάτοικος, οδός, κατά της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με χρόνο φορολογίας 26/05/1996 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με χρόνο φορολογίας 26/05/1996 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με χρόνο φορολογίας 26-05-1996, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομίας ποσού 30.168.745 δρχ. ή 88.536,30 €, πλέον 22.626.559 δρχ. ή 66.402,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον 800.00 δρχ. ή 2.347,76 € (πρόστιμο του άρθρου 31 παρ.2 Ν.820/1978 (ΦΕΚ174 Α'), σύνολο φόρου ποσού 53.595.304 δρχ. ή 157.286,29€.

Η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος, του αποβιώσαντος πατέρα της του, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Β' Κεφαλαίου Αθηνών την υπ'άρ..... δήλωση φόρου κληρονομίας και την από διορθωτική δήλωση επ' αυτής, για τα εξής κληρονομιαία: α) μιας παλαιάς ανωγείου οικίας αποτελούμενης από ισόγειο αποθήκη και α' όροφο ευρισκόμενης σε οικοπέδο επιφάνειας 600 τ.μ., στην κτηματική περιφέρεια της Κοινότητας, β) ενός αγρού στη θέση «....» εκτάσεως 6.000 τ.μ., στην ίδια ως άνω κτηματική περιφέρεια, γ) ενός ετέρου αγρού στη θέση «....» εκτάσεως 590 τ.μ. στην ίδια ως άνω κτηματική περιφέρεια, δ) του ½ ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 30.000 τ.μ. στη θέση «....» στην ίδια ως άνω κτηματική περιφέρεια και ε) ενός αγρού εκτάσεως 15.000 τ.μ. εκ των οποίων καλλιεργήσιμη είναι η έκταση των 5.000 τ.μ., η δε λοιπή επιφάνεια των 10.000 τ.μ. καλύπτεται από πευκοδάσος στη θέση «.....» στην ίδια ως άνω κτηματική περιφέρεια, στ) ενός επιβατηγού οχήματος ιδιωτικής χρήσεως μάρκας, με αριθμό κυκλοφορίας

Κατόπιν, διενεργήθηκε έλεγχος από τη φορολογική αρχή και συντάχθηκε σχετικά η απόέκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών, σύμφωνα με την οποία , για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ως άνω αγροτεμαχίων και οικοπέδου ελήφθησαν συγκριτικά στοιχεία καθώς και οι διατάξεις της ΠΟΛ.1129/2004 και για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόστηκε το αντικειμενικό σύστημα. Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ'άρ.... Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., με την οποία, προσδιορίστηκε η αξία της κληρονομικής μερίδας (η αξία κληρονομιαίων ακινήτων, πλέον η αξία των επίπλων και σκευών σε ποσοστό 1/30 μείον η αξία του παθητικού) καθορίστηκε στο ποσό των 158.100.584 δρχ ή 463.978,24 € και επιβλήθηκε σε βάρος της συνολικός φόρος ύψους 52.795.304 δρχ. ή 154.938,53 € (διαφορά κύριου φόρου, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακριβούς δήλωσης). Επιπλέον εκδόθηκε

η υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΙΑ' Αθηνών, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ή το ποσό των 800.000 δρχ. ή 2.347,76

Κατά των ως άνω πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές), το οποίο με την υπ'άρ..... απόφασή του, έκρινε τις επίδικες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών, νομικά πλημμελείς λόγω μη παροχής δυνατότητας στην προσφεύγουσα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ., ακύρωσε τις πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην ως άνω Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Κατόπιν δε της ως άνω δικαστικής απόφασης και στο πλαίσιο αυτής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, για επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου από αρμόδιο ελεγκτή.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπ'άρ..... υπόμνημα, το οποίο υπέβαλε η προσφεύγουσα προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της επί του υπ' αριθμ. Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (σύμφωνα με τ' άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και επί της υπ' αριθμ. Πρόσκλησης (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών), καθώς και την από Έκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών και δεδομένης της διαφοροποίησης που διαπιστώθηκε στη συνολική φορολογητέα αξία ανάμεσα στον διενεργηθέντα από εκείνη έλεγχο και την αξία που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στις σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομίας, προχώρησε στην έκδοση της υπ'άρ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, η οποία συμπεριέλαβε και το σχετικό πρόστιμο της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν.820/1978.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

I. Ουσιαστικοί λόγοι προσφυγής

α) Περί του κύρους και της αποδεικτικής ισχύος της έκθεσης ελέγχου.

- Υπέρμετρος και εξωπραγματικός προσδιορισμός της αξίας των δηλωθέντων ακινήτων με βάση όλως αόριστη και αναπαισιολόγητη αναφορά της αγοραίας αξίας και της δήθεν κατά προσέγγιση αντικειμενικής αξίας αυτών, κατά το δοκούν, από τον έλεγχο με αναφορά στην ΠΟΛ.1129/04 του Υπουργείου Οικονομικών, χωρίς να αναφέρεται συγκεκριμένα βάσει ποίων συγκεκριμένων στοιχείων και ποίων υπολογισμών ο έλεγχος προσδιόρισε τις αγοραίες και τις αντικειμενικές αξίες των εν λόγω ακινήτων και των δηλωθέντων επίπλων και σκευών και άνευ συγκεκριμένης αιτιολογίας.

β) Περί των δηλωθέντων και ελεγχόμενων κληρονομιών ακινήτων.

- Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των αγροτεμαχίων και του οικοπέδου με

αναφορά σε απρόσφορα συγκριτικά στοιχεία

- Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας του κτίσματος. Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των κτισμάτων λαμβάνει υπόψη ισόγειο αποθήκη (χωρίς αναφορά στην επιφάνειά της) και ανώγειο α' ορόφου επιφανείας τμ 250 αντί του ορθού, ήτοι ισόγεια αποθήκη τμ.20 και οικία τ.μ.50.

γ) Εσφαλμένα, με την προσβαλλόμενη πράξη υπολογίσθηκε στην κληρονομιαία περιουσία και ποσό για έπιπλα και σκεύη ως 1/30 της αξίας των κληρονομιαιών.

δ) Εσφαλμένος ο καταλογισμός του πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 75 % αντί σε ποσοστό από 25% έως 50%.

ε) Εσφαλμένος ο καταλογισμός του Προστίμου του άρθρου 31 του Ν.820/1978.

στ) Αβασίμως, καταχρηστικώς και κατά παράβαση της χρηστής διοίκησης η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επικαλούμενη το διατακτικό της υπάρ.1697/2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές) καθόσον ήδη είχε ασκηθεί από την φορολογική αρχή έφεση κατά της ως άνω απόφασης.

II. Τυπικοί λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής:

α) Παράλειψη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 73 § 3 ΝΔ 118/73.

β) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.

γ) Αναρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου για τον έλεγχο της υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος και την έκδοση διοικητικής καταλογιστικής πράξης.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα κατέθεσε στις ... το με αρ. πρωτ. υπόμνημα, με το οποίο, για τον προσδιορισμό της αξίας των επίδικων ακινήτων και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις ΠΟΛ.1079/27-07-2004, ΠΟΛ.1129/08-12-2004 και ΠΟΛ.1123/19-09-2005, προσκόμισε φύλλα υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ. Επισημαίνει δε ότι ενώ η αξία των κτισμάτων υπολογίσθηκε με επιφάνεια οικίας 250 τμ, εν τούτοις στην περιγραφή του ακινήτου, η οποία γίνεται τόσο στη δήλωση φόρου κληρονομίας όσο και στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, φέρει τις πραγματικές επιφάνειες της κατοικίας ήτοι ισόγειος αποθήκη 20τμ και α' όροφος 50τμ εντός οικοπέδου 600τμ.Η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε τα εξής : α) φύλλα υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ, β) φωτοαντίγραφο της υπ'αρ..... ένορκης κατάθεσης του, γ) φωτοαντίγραφο της τεχνικής έκθεσης του μηχανικού, δ) φωτοαντίγραφο της αριθ..... έκθεσης αυτοψίας του δασαρχείου, ε) φωτοαντίγραφο της αριθ.πρωτ.... πρότασης ανάκλησης στ) φωτοαντίγραφο της από πράξης αποδοχής κληρονομίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, ισχυριζόμενη ομοίως ότι η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αναρμοδίως προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των ακινήτων, ευρισκομένων στην χωρική αρμοδιότητα άλλης δημόσιας υπηρεσίας καθώς και ότι ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ., δεν

εζήτησε την προεκτίμηση των ακινήτων, ιδία εκείνων που βρίσκονται εκτός σχεδίου και μάλιστα αυτών τα οποία αφορούν δασικές εκτάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **1,3,5,6,9,10,13 του ΝΔ118/1973** ορίζεται ότι :**Άρθρο 1** Επιβολή φόρου «1. Επιβάλλεται φόρος, κατά τα ειδικώτερον εν τω παρόντι οριζόμενα, επί των κτώμενων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός περιουσιών και επί των κερδών εκ λαχείων.» : **Άρθρο 3** Περιουσία υποβαλλόμενη εις φόρον . « Εις τον φόρον υποβάλλεται :α) Η εν Ελλάδι κειμένη και ανήκουσα είτε εις ημεδαπούς είτε εις αλλοδαπούς, πάσης φύσεως περιουσία.....». **Άρθρο 5** Υποκείμενον φόρου «Υπόχρεως εις τον φόρον είναι ο δικαιούχος της κτήσεως, επί πλειόνων δε τοιούτων έκαστος αναλόγως της κτώμενης παρ' αυτού περιουσίας» **7Άρθρο 6** Χρόνος γενέσεως φορολογικής υποχρεώσεως «1. Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου **Άρθρο 9** Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας. «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως δια τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζόμενη κατά τα εν άρθροις 10 έως και 18, ειδικώτερον, οριζόμενα.» **Άρθρο 10** Αξία των ακινήτων «Επί ακινήτων δια τον προσδιορισμόν της αξίας λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμώνται ιδία: Τα στοιχεία εκτιμήσεως των αυτών ή ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων, τα προκύπτοντα εκ μεταβιβάσεων επ' ανταλλάγματι ή κτήσεων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός ή εξ απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών, η καθαρά πρόσσοδος αυτών, ως και παν έτερον πρόσφορον στοιχείον, ασκούν ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών.Εν ελλείψει οιοδήποτε εκ των ανωτέρω στοιχείων ή εφ' όσον τα υπάρχοντα κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών χωρεί δια παντός αποδεικτικού μέσου. **Άρθρο 13** «Ο προσδιορισμός της αξίας των μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς περιλαμβανομένων κινητών γίνεται επί τη βάσει παντός αποδεικτικού στοιχείου. 2.Θεωρείται ότι μεταξύ της κληρονομιάς περιλαμβάνονται και έπιπλα...Η αξία των επίπλων λογίζεται ίση προς 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς...»,ενώ περαιτέρω κατά τα οριζόμενα **στο άρθρο 29** ο επιβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται ανάλογα με την αξία της κληρονομικής μερίδας και της συγγενικής σχέσης μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων και σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 2 όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ. 3 του άρθρου 114 του Ν.2362/1995** ορίζεται ότι «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τέσσερις (4) κατηγορίες. Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής: **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α** Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκουσίως ή δικαστικώς έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικώς έναντι και των δυο γονέων), γ) ανιόντες πρώτου βαθμού, εξ αίματος.

Κλιμάκια	Συντ/ κλιμακίου	στης Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
4.500.000	-	-	4.500.000	-
10.500.000	5	525.000	15.000.000	525.000
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.275.000
Υπερβάλλον	25			

Ειδικά, σε περίπτωση κτήσης περιουσίας με κληρονομιά ή κληροδοσία, που οι δικαιούχοι της είναι ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου.....»

Επειδή, με τις **ΠΟΛ.1079/27-07-2004** και **ΠΟΛ.1129/08-12-2004**, δόθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου. Σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1079/27-07-2004**, ορίζεται ότι: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις: α. Όσες αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα, και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β΄ του ν.2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14 § 3, του ν.2579/1998).β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10 ενότητα Α΄ του ν.2961/2001, παράγραφος 2 άρθρου 3 του α.ν.1521/1950).γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία των υφιστάμενων κτισμάτων και χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10 ενότητα Γ΄ του ν.2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομείωσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία

του.3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω και αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει ως αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι - κατά τεκμήριο - πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογουμένων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς.4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή. Επιπλέον με την **ΠΟΛ.1129/08-12-2004**, ορίζεται ότι: «Με την υπ' αριθ. 062222/198/0013/ΠΟΛ.1079/27.7.2004 εγκύκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου. Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις: α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλάσιου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών. Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλάσιου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).β) Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου έλεγχο.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη του την υπ'αρ.... απόφασή του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές) καθώς και την από έκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών προσδιόρισε την φορολογητέα αξία ως εξής:

		Αξία Δήλωσης	Αξία ελέγχου
	Α.Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας		
1	Παλαιά ανώγειος οικία αποτελούμενη από ισόγειο αποθήκη 20τμ, α'α'οροφο 50 τμ σε οικόπεδο 600τμ	10.000.000δρχ	61.551.075δρχ
2	Αγρός 6.000 τμ στη θέση	9.000.000δρχ	30.596.220δρχ
3	Αγρός 590 τμ στη θέση ...	500.000δρχ	4.041.129δρχ
4	Το 1/3 εξ'αδιαιρέτου αγού 30.000 τμ στη θέση	750.000δρχ	26.000.000δρχ
5	Αγρός 15.000 τμ στη θέση εν μέρει 5.000 τμ Καλλιεργήσιμο και 10.000 τμ πευκοδάσος όλα τα ακίνητα βρίσκοντα στον	1.000.000δρχ	29.686.140δρχ
6	Ε.Ι.Χ. Αυτοκίνητο	1.270.000δρχ	1.270.000δρχ
	Σύνολο ενεργητικού	22.520.000δρχ	153.144.566δρχ
	Μείον Παθητικό	144.000δρχ	144.000δρχ
	Υπόλοιπο ενεργητικού	22.376.000δρχ	153.000.566δρχ
	Έπιπλα και σκεύη	20.000δρχ	5.110.018δρχ
	Συνολική Φορολογητέα αξία	22.396.000δρχ ή 65.725,61 €	158.100.584δρχ ή 463.978,24€

Επειδή, στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1002/2013 ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας απόφασης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, με το υπ'αρ.πρωτ..... έγγραφο, ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα κατέθεσε στις το με αρ. πρωτ. υπόμνημα, με το οποίο , ισχυρίζεται ότι με την Προσβαλλόμενη πράξη φόρου Κληρονομίας η αξία του κληρονομητέου ακινήτου και συγκεκριμένα

μιας παλαιάς ανώγειας οικίας αποτελούμενης από ισόγειο αποθήκη επιφάνειας τ.μ. 20 και πρώτο όροφο επιφάνειας τ.μ.50 σε οικόπεδο εκτάσεως τ.μ. 600, το οποίο βρίσκεται στον, προσδιορίστηκε εσφαλμένα, από τον έλεγχο, στο ποσό των δραχ.61.551.075 ή ευρώ 180.634,12 , καθότι για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων έλαβε υπ' όψη ισόγειο αποθήκη (χωρίς αναφορά στην επιφάνειά της) και ανώγειο α' όροφου επιφάνειας τ.μ.250 αντί του ορθού, ήτοι ισόγεια αποθήκη τ.μ. 20 και οικία α' ορόφου τ.μ. 50. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η υπόχρεη προσκόμισε τη με αριθμό Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς του κληρονομούμενου ...του, σύμφωνα με την οποία, το υπό κρίση ακίνητο, το οποίο κληρονομεί η προσφεύγουσα, περιγράφεται ως « μία παλαιά ανώγεια οικία, συγκείμενη κατά μεν το ισόγειο από ένα αποθηκευτικό χώρο επιφάνειας τμ 20 και κατά τον ανώγειο όροφο από μια κατοικία επιφάνειας τμ 50,συνολικής επιφάνειας του οικοπέδου τμ 600.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, λαμβάνοντας υπόψη τους πρόσθετους λόγους και τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και σύμφωνα με το υπ' άρ.πρωτ..... Πόρισμα, το οποίο διαβίβασε στην υπηρεσία μας, μαζί με τα συνημμένα σε αυτό, με το υπ' άρ.πρωτ.....15 (αρ.πρωτ..... έγγραφο, έκρινε ότι το επίμαχο ακίνητο περιγράφεται ως εξής: «οικόπεδο εκτάσεως 600τμ εντός του προϋφιστάμενου του έτους 1923 χωριού, εντός αυτού υπάρχει μια παλιά ανώγεια οικία αποτελούμενη από ισόγειο αποθηκευτικό χώρο εμβαδού τετραγωνικών μέτρων 20 και 1^ο όροφο εμβαδού 50 τετραγωνικών μέτρων, είναι εντός σχεδίου άρτιο και οικοδομήσιμο». Εν συνεχεία και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 Α του Ν. 2386/96, της ΠΟΛ.1310/96, της ΠΟΛ.1313/96 και της ΠΟΛ.1311/96 και εφαρμόζοντας το έντυπο Κ2 ,προκειμένου να υπολογίσει την αξία του κτίσματος ως παρακάτω:

Έντυπο Κ2, Υπολογισμός Αξίας Κτισμάτων με Αντικειμενικά Κριτήρια

1. ΚΟΣΤΟΣ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ ΑΝΑ Μ² ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ		ΣΤΗΛΗ Α	ΣΤΗΛΗ Β								
Τίθεται η ισχύουσα Τιμή Εκκίνησης (ΕΚ) ελάχιστου κόστους οικοδομής της σχετικής Υπουργικής Απόφασης: Κ204 381,50 ΕΥΡΩ x 1,20			457,80 € Κ201								
2. ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ (ΑΝΗΓΜΕΝΗ) ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ Αναγράφει το σύνολο των επιφανειών του ισόγειου και των ορόφων μετά των εξωτερικών τοίχων (συμπεριλαμβανομένων και τυχόν αποθηκών στον όροφο ή στο δώμα) και των κοινοχρήστων χώρων αυτών καθώς και τυχόν κυρίων χώρων του υπογείου: Κ202 50,000 τ.μ. Κ203 50,000 Αναγράφει την επιφάνεια των ισόγειων αποθηκών: Κ204 20,000 τ.μ. x 0,60 = Κ205 12,000 Αναγράφει το σύνολο των επιφανειών των παρακαλουθημάτων και βοηθητικών χώρων (αποθηκών στο υπόγειο ή στον ακόλυπτο χώρο του οικοπέδου, μηχανοστασίων, λεβητοστασίων, στεγασμένων χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων, υπογείων διαδρόμων κυκλοφορίας, αποθήκευσης κλιμακωσίων στο δώμα) και τυλιγής: Κ206 τ.μ. x 0,25 = Κ207 Κ208 τ.μ. x 0,40 = Κ209 * Για τις παύλες που βρίσκονται σε κλειστό χώρο πέραν της επιφάνειας τους υπολογίζεται χωριστά και η αξία του κτίσματος κατά περίπτωση (υπόγειο, ισόγειο ή όροφος) Σύνολο ισοδυναμίας (ανηγμένης) επιφάνειας Κ210 62,000			62,000 Κ210								
3. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (ΣΜ) Η ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια του κτίσματος είναι: α. μέχρι και 200 μ² ☒ ΝΑΙ 1,00 1,00 Κ211 β. πάνω από 200 μ² και μέχρι 300 μ² ☐ ΟΧΙ 1,10 Κ212 γ. πάνω από 300 μ² και μέχρι 400 μ² ☐ ΟΧΙ 1,20 Κ213 δ. πάνω από 400 μ² και μέχρι 500 μ² ☐ ΟΧΙ 1,30 Κ214 ε. πάνω από 500 μ² και μέχρι 600 μ² ☐ ΟΧΙ 1,40 Κ215 στ. πάνω από 600 μ² ☐ ΟΧΙ 1,50 Κ216											
4. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΡΟΠΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (ΣΚΕ) Αν το κτίσμα έχει ένα ή περισσότερα από τα επόμενα χαρακτηριστικά μεταφέρει τον ή τους αντίστοιχους συντελεστές: α. Διαθέτει κεντρικό κλιματισμό: ☐ ΟΧΙ 1,05 Κ217 β. Δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης (καλοριφέρ, θερμοσυσσωρευτές, ενδοδαπέδιο σύστημα): ☒ ΝΑΙ 0,95 0,95 Κ218 γ. Είναι κατασκευασμένο με ακετέ (υποσιδηλάματα και πλάκες) από σπλημένο ακυρόδεμα ή με τοίχους φέροντες από πέτρα με συνδετικό κονίαμα: ☐ ΟΧΙ 1,00 Κ219 δ. Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από οπτόβλητους (ταύβλα): ☐ ΟΧΙ 0,90 Κ220 ε. Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από τοιμενόλθους ή είναι προκατασκευασμένο: ☐ ΟΧΙ 0,80 Κ221 στ. Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από πέτρα χωρίς συνδετικό κονίαμα (ξρολιθές ή λιθοδομές με σκέτη λάσπη): ☐ ΟΧΙ 0,40 Κ222 ζ. Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από μωπλινθούς ή καλάρια: ☐ ΟΧΙ 0,30 Κ223 η. Έχει στέγη πρόχειρη δηλ. από σκέτη λαμαρίνα, αμκαντοποιημένα, σανίδες ή καλάρια (δεν υπάρχει στην περίπτωση αυτή η στέγη που έχει τελική επικάλυψη από φύλλα λαμαρίνας ή αμκαντοποιημένου πώνου σε μεταλλικό ή ξύλινο ζευκτικό): ☐ ΟΧΙ 0,20 Κ224											
5. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΣΗΣ (ΣΑΠ) Μεταφέρει τον ανάλογο συντελεστή, όταν τα κτίσματα είναι: α. αποπερατωμένα ή θεωρούνται από το νόμο αποπερατωμένα, τότε: ☐ ΟΧΙ 1,00 Κ225 β. στο στάδιο αποπεράτωσης του σκελετού, τότε: ☐ ΟΧΙ 0,30 Κ226 γ. στο στάδιο αποπεράτωσης των στοιχείων πλήρωσης (π.χ. Οπτοπληθοδομές), τότε: ☐ ΟΧΙ 0,35 Κ227 δ. στο στάδιο αποπεράτωσης των επιχρισμάτων, τότε: ☐ ΟΧΙ 0,50 Κ228 ε. στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων, τότε: ☐ ΟΧΙ 0,75 Κ229											
6. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΑΣ (ΣΠ) Εισάγετε τα χρόνια παλαιότητας: Κ230 46 ΧΡΟΝΙΑ Συντελεστές ανάλογα με τα χρόνια Παλαιότητας <table border="1"> <tr> <td>1 - 5 χρόνια 0,90</td> <td>21 - 30 χρόνια 0,60</td> </tr> <tr> <td>6 - 10 χρόνια 0,80</td> <td>31 - 40 χρόνια 0,50</td> </tr> <tr> <td>11 - 20 χρόνια 0,70</td> <td>41 - 50 χρόνια 0,40</td> </tr> <tr> <td></td> <td>51 - και άνω χρόνια 0,30</td> </tr> </table> Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας μεταφέρεται ο αντίστοιχος συντελεστής 0,40 Κ231		1 - 5 χρόνια 0,90	21 - 30 χρόνια 0,60	6 - 10 χρόνια 0,80	31 - 40 χρόνια 0,50	11 - 20 χρόνια 0,70	41 - 50 χρόνια 0,40		51 - και άνω χρόνια 0,30		
1 - 5 χρόνια 0,90	21 - 30 χρόνια 0,60										
6 - 10 χρόνια 0,80	31 - 40 χρόνια 0,50										
11 - 20 χρόνια 0,70	41 - 50 χρόνια 0,40										
	51 - και άνω χρόνια 0,30										
7. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΣΥΝΘΗΚΩΝ Μεταφέρει τον ανάλογο συντελεστή, όταν τα κτίσματα: Ισχύουν Ειδικές Συνθήκες: ☐ α. Έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, τότε: ☐ ΟΧΙ 0,70 Κ232 β. Πριν από το χρόνο φορολογίας έχουν υποστεί ζημιές που δεν έχουν αποκατασταθεί από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα: ☐ ΟΧΙ Κ233 Κόστος αποκατάστασης ζημιών Κ234 0,00 € Σ. Εδ. Συνθ = 1,00 - 70,00 x 457,80 € = Επιφάνεια Κτισμάτων x Κόστος Εκκίνησης ΠΡΟΣΟΧΗ: Όταν τα κτίσματα έχουν χαρακτηριστεί κατεδαφιστά (μη επισκευάσιμα), δεν υπάρχει αξία κτίσματος για το κατεδαφιστέο τμήμα (απαίτηση βεβαίωση αρμόδιας αρχής)											
ΑΞΙΑ: Η αξία του κτίσματος προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των μεγεθών και συντελεστών της δεξιάς στήλης (Β)			10.785,77 € Κ235								

επαναπροσδιόρισε την αξία του επίμαχου ακινήτου, ως εξής:

Περιγραφή ελεγχόμενου ακινήτου	Αρχική αξία	Κατά προσέγγιση αντικειμενική αξία	Προσδιορισθείσα αξία ΠΟΛ.1129/2004 σε ΔΡΧ.	Προσδιορισθείσα αξία ΠΟΛ.1129/2004 σε ΕΥΡΩ	Δηλωθείσα αξία
Οικόπεδο εκτάσεως 600 τ.μ.εντός του προϋφιστάμενου του έτους 1923 χωριού, εντός αυτού υπάρχει μια παλιά ανώγεια οικία αποτελούμενη από ισόγειο αποθηκευτικό χ'ωρο εμβαδο ύ τ.μ. 20 και 1ο όροφο εμβαδού 50τ.μ.,είναι εντός σχεδίου 'αρτιο και οικοδομήσιμο	600μ2*23500δρχ/μ2=14.100.000δρχ	αντικειμενική αξία οικίας :3.675.251	17.775.251	52.165,08	29.347,03

Επειδή, εν προκειμένω, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι ο έλεγχος, για τον προσδιορισμός της αξίας του κτίσματος, έλαβε υπόψη του λανθασμένες επιφάνειες, είναι βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, συνεκτιμώντας τα ανωτέρω εκτεθέντα και λαμβάνοντας υπόψη το υπ' άρ.πρωτ.... Πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και δεδομένου του επαναπροσδιορισμού του επίμαχου ακινήτου, προσδιορίζουμε την φορολογητέα αξία ως ο παρακάτω πίνακας:

		Αξία Δήλωσης	Αξία ελέγχου	Αξία εισήγησης
	A.Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας			
1	Παλαιά ανώγειος οικία αποτελούμενη από ισόγειο αποθήκη 20τμ, α'α'όροφο 50 τμ σε οικόπεδο 600τμ	10.000.000δρχ	61.551.075δρχ	17.775.251δρχ
2	Αγρός 6.000 τμ στη θέση	9.000.000δρχ	30.596.220δρχ	30.596.220δρχ
3	Αγρός 590 τμ στη θέση	500.000δρχ	4.041.129δρχ	4.041.129δρχ
4	Το 1/3 εξ' αδιαφέτου αγού 30.000 τμ στη θέση ...	750.000δρχ	26.000.000δρχ	26.000.000δρχ
5	Αγρός 15.000 τμ στη θέση ή εν μέρει 5.000 τμ Καλλιεργήσιμο και 10.000 τμ πευκοδάσος όλα τα ακίνητα βρίσκοντα στον	1.000.000δρχ	29.686.140δρχ	29.686.140δρχ
6	Ε.Ι.Χ. Αυτοκίνητο	1.270.000δρχ	1.270.000δρχ	1.270.000δρχ
	Σύνολο ενεργητικού	22.520.000δρχ	153.144.566δρχ	109.368.740
	Μείον Παθητικό	144.000δρχ	144.000δρχ	144.000δρχ
	Υπόλοιπο ενεργητικού	22.376.000δρχ	153.000.566δρχ	109.224.740δρχ
	Έπιπλα και σκεύη	20.000δρχ	5.110.018δρχ	3.640.825δρχ
	Συνολική Φορολογητέα αξία	22.396.000δρχ ή 65.725,61 €	158.100.584δρχ ή 463.978,24€	112.865.565δρχ ή 331.226,90€

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 και 3 του άρθρου 75 του ν.δ.118/78 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 31 παρ.1 του ν.820/1878, το οποίο στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του ν.1563/1985), ορίζεται ότι σε βάρος αυτών που δήλωσαν με ανακρίβεια την αξία αυτών που κληρονόμησαν και εφόσον η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε είναι μεγαλύτερη του 25% της τελευταίας, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 37,5% μέχρι 75% του φόρου την πληρωμή των οποίων θα

διέφευγαν. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου καταλογισμού του πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 75 % αντί σε ποσοστό από 25% έως 50% είναι αόριστος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 και 3 του άρθρου 31 του Ν.820/1978** ορίζεται ότι : «2.Οι υποβάλλοντες ανακριβή δήλωσιν οιοδήποτε φόρου, εισφοράς ή τέλους ή καταβάλλοντες ελλιπώς το τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται και εις πρόστιμον:α) Από δραχμάς πέντε χιλιάδας (5.000) έως πενήντα χιλιάδας (50.000), εάν η διαφορά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή καταβληθέντος φόρου, τέλους ή εισφοράς και του προσδιοριζομένου υπό του Οικονομικού Εφόρου κυμαίνεται από δραχμάς εκατόν χιλιάδας (100.000) έως τριακοσίας χιλιάδας (300.000) και κατά ποσοστόν μεγαλύτερα του είκοσιν επί τοις εκατό (20%) του επί τη βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή εισφοράς ή ελλιπώς καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου.β) Από δραχμάς είκοσι χιλιάδας (20.000) έως διακοσίας χιλιάδας (200.000), εάν η διαφορά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή καταβληθέντος φόρου, τέλους ή εισφοράς και του προσδιοριζομένου υπό του Οικονομικού Εφόρου κυμαίνεται από δραχμάς τριακοσίας χιλιάδας (300.000) έως εξακοσίας χιλιάδας (600.000) και κατά ποσοστόν μεγαλύτερου του είκοσιν επί τοις εκατόν (20%) του επί τη βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή εισφοράς ή ελλιπώς καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου.γ) Από δραχμάς ογδοήκοντα χιλιάδας (80.000) έως οκτακοσίας χιλιάδας (800.000), εάν η διαφορά μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή καταβληθέντος φόρου, τέλους ή εισφοράς και του προσδιοριζομένου υπό του Οικονομικού Εφόρου είναι μεγαλύτερα των δραχμών εξακοσίων χιλιάδων (600.000) και κατά ποσοστόν μεγαλύτερα του είκοσιν επί τοις εκατόν (20%) του επί τη βάσει δηλώσεως οφειλομένου φόρου ή εισφοράς ή ελλιπώς καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου.3. Προκειμένου περί της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων τα προβλεπόμενα υπό της προηγούμενης παραγράφου πρόστιμα επιβάλλονται μόνον εφόσον συντρέχει περίπτωσης εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 75 του Ν.Δ. 118/1973.» Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επέβαλε το ως άνω πρόστιμο και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και αόριστος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 73 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «3. Κατ' εξαίρεση, αν μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν εμπρόθεσμα περιλαμβάνονται και ακίνητα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους μπορεί να γίνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και προσωρινά, μέσα σε προθεσμία δώδεκα (12) μηνών από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή και άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, ύστερα από αίτημα του υπόχρεου που πρέπει να διατυπώνεται ρητά στη δήλωση.»

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο Προϊστάμενος της Δημόσιας οικονομικής Υπηρεσίας, (χωρίς να υποδεικνύει ποιόν προϊστάμενο, ποιας υπηρεσίας), παρέλειψε να εφαρμόσει τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, είναι αβάσιμος και αόριστος, καθώς η ως άνω ρύθμιση εισάγει δυνατότητα και όχι υποχρέωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να προσδιορίσει προσωρινά την

αγοραία αξία ακινήτων, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που το ως άνω άρθρο θέτει και οι οποίες δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι συντρέχουν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1, 3 και 4 του άρθρου 102 του Ν.δ.2961/2001** 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), γ) 3.Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις: α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία, β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε, γ), δ) 4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης.

Επειδή, εν προκειμένω το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, είχε ως αφετηρία το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι την 31/12/1997, και έληξε μετά την πάροδο δεκαετίας, στις 31/12/2007, δηλαδή μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας και της υπ' αριθμ. Πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών, η οποία έλαβε χώρα στις 25/07/2007.

Επειδή, εξάλλου, η νόμιμη επίδοση με θυροκόλληση της προσβαλλόμενης πράξης, στις 05/05/2015, δηλαδή εντός ενός έτους από την ημερομηνία της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ακυρώθηκαν οι τότε προσβαλλόμενες αρχικές πράξεις, ήτοι 05/05/2014, συνιστά ενέργεια του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία είναι σύμφωνη με τις ανωτέρω διατάξεις και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν παραγραφής της απαίτησης του Δημοσίου πρέπει ν' απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.Πρωτ. **Δ6Α 1144678 ΕΞ 2012/19 Οκτωβρίου 2012** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με θέμα «Αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ. και τροποποίηση της υπ' αριθμ. **Δ6Α 1130258 ΕΞ 2012/20-9-2012 (Β' 2552)** απόφασης του Υπουργού Οικονομικών» (ΦΕΚ Β' 2828/19-10-2012) τέθηκε σε αναστολή λειτουργίας η Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών και από τις 18/04/2013 η καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητα όλων των υποθέσεων της περιήλθε στην Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για δήθεν αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 48 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.)** ορίζεται ότι: « 2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.6 της ΠΟΛ.1249/2014**, πριν την τροποποίησή της με τη ΠΟΛ.1029/2015 οριζόταν ότι: «6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου. Σημειώνεται ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας (ΣΤΕ 1279/2000)». Κατόπιν όμως **με την ΠΟΛ.1029/2015** λαμβανομένου υπόψη και της μεταβολής του τιθέμενου με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ.1 του Κ.Δ.Δ., η ως άνω διάταξη **τροποποιήθηκε** ως εξής: «6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.».

Επειδή, σε εφαρμογή των ανωτέρω και όπως προκύπτει από την έκθεση επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, νόμιμα ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών παρέστη ως μάρτυρας στην επίδοση δια θυροκολλησεως της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου, νομίμως υπέγραψε την συνταχθείσα Έκθεση επίδοσης και νόμιμα επέδωσε δια θυροκολλησεως στην κύρια είσοδο της κατοικίας της προσφεύγουσας την προσβαλλόμενη πράξη (και) ο έτερος υπάλληλος της Δ.Ο.Υ.. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του αντιθέτου είναι απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 του ν.δ. 118/1973**, ορίζεται ότι « 2.Θεωρείται ότι μεταξύ της κληρονομίας περιλαμβάνονται και έπιπλα...Η αξία των επίπλων λογίζεται ίση προς 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομίας...» και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα στη δήλωση φόρου κληρονομίας που υπέβαλε αρχικά και την οποία ουδόλως μετέπειτα τροποποίησε/διόρθωσε ως προς το σημείο αυτό, δήλωσε ως κληρονομιαία στοιχεία «έπιπλα και σκεύη» χωρίς περαιτέρω εξειδίκευση και χωρίς να έχει μέχρι σήμερα προβάλλει τον ισχυρισμό περί εγκατάστασής της στην κληρονομία συγκεκριμένων μόνο επίπλων και σκευών ούτε έχει προσδιορίσει ποια είναι αυτά, ο ισχυρισμός της ότι

εσφαλμένα, με την προσβαλλόμενη πράξη υπολογίσθηκε στην κληρονομιαία περιουσία και ποσό για έπιπλα και σκεύη ως 1/30 της αξίας των κληρονομιαίων, είναι αβάσιμος και αόριστος.

Επειδή, κατά τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, όπως αυτοί εκτίθενται στην υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και στα υπομνήματα που υπέβαλε, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, λαμβανομένου υπόψη και την από .. έκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών επί της οποίας εδράζεται η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, με Α.Φ.Μ.

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

Διαφορά φόρου	18.859.991δρχ
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρο 16 παρ.1 ν. 1563/85	14.144.993δρχ
Πρόστιμο άρθρου 31 παρ.2 Ν.820/1978	800.000δρχ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.804.984 δρχ ή 99.207,58 €

Ως ο παρακάτω πίνακας προσδιορισμού φόρου κληρονομίας :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του Ν.2362/1995	31.800.145δρχ.	20.491.391δρχ
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	1.631.400 δρχ	1.631.400 δρχ
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	30.168.745δρχ	18.859.991δρχ
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Η ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΆΛΛΟ		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΑΡΘ.16ΠΑΡ.1 Ν.1563/85(ΦΕΚ 151Α')	22.626.559δρχ.	14.144.993δρχ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΠΑΡ.2 Ν.820/1978(ΦΕΚ 174Α')	800.000δρχ.	800.000δρχ
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	53.595.304δρχ.ή 157.286,29 €	33.804.984δρχ ή 99.207,58 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).