



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 14/5/2019

Αριθμός απόφασης 1438

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 14/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ κατοίκου ως νόμω υπόχρεου της προαποβιωσάσης μητέρας της κατά της υπ' αριθ. /11-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /11-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ως νόμω υπόχρεου της προαποβιωσάσης μητέρας της 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./11-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 208.478,13 €, πλέον 177.289,80 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013) κατά ποσοστό 1/3 ως νόμω υπόχρεου.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 10.07.2001 απεβίωσε στην Ίο ,ο, κάτοικος εν ζωή νήσου Ίου Ν.Κυκλάδων. Κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου από 1. Την σύζυγο του κατά ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου, 2. Τον υιό του, κατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου, 3. Τον υιό του, κατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου και 4. Την κόρη του, κατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου.

Οι 1., 2. και 3. (προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεου της προαποβιωσάσης μητέρας της) υπέβαλαν από κοινού στην Δ.Ο.Υ. Θήρας την υπ' αρ./02.10.2008 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ατομικά ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του και ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι για λογαριασμό της μητέρας τους η οποία μεταπεβίωσε στις 14.02.2006.

Με την ως άνω υπ' αριθμ./02.10.2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, οι κληρονόμοι δήλωσαν τα κατωτέρω περιγραφόμενα ακίνητα :

1. Ένα βοσκότοπο στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκλάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 4.000μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 213.314,70μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.
2. Ένα βοσκότοπο στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκλάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 4.000μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 84.508,10μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.
3. Ένα βοσκότοπο στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκλάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 3.500μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 93.833,90μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.
4. Έναν αγρό στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκλάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 2.000μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 119.935,30μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.
5. Έναν αγρό στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκλάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 2.000μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 74.014,50μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.

6. Έναν αγρό στην περιοχή της νήσου Ίου του Ν.Κυκάδων, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσης 5.000μ² και κατά νεώτερη καταμέτρηση 162.047,50μ², σε απόσταση πάνω από 800 μέτρα από τη θάλασσα.

Οι αξίες των ως άνω δηλώθηκαν με αντικειμενικά κριτήρια σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1310/1998, 1135/1999 ΚΑΙ 1218/1999 του Υπουργείου Οικονομικών και στην συνέχεια βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος .

Η αρμόδια υπηρεσία προκειμένου να προβεί στον έλεγχο της ανωτέρω δήλωσης, απέστειλε με συστημένη επιστολή προς την προσφεύγουσα, Γνωστοποίηση για την επιλογή της συγκεκριμένης υπόθεσης για φορολογικό έλεγχο -Πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων με συνημμένη την υπ' αριθμ./31.08.2018 εντολή φορολογικού ελέγχου καθώς και Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Συγκεκριμένα απεστάλησαν προς την προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεου λόγω θανάτου της, την υπ' αριθμ. πρωτ./05.09.2018 Γνωστοποίηση - Πρόσκληση με αριθμό συστημένου RE και η υπ' αριθμ. πρωτ./05.09.2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων με αριθμό συστημένου RE, στις οποίες η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την ακρίβεια των προσδιοριστικών στοιχείων των δηλωθέντων κληρονομαίων ακινήτων προέβη στις ακόλουθες ενέργειες:

Αναζήτησε και έλαβε από το Υποθηκοφυλακείο Ίου - Φολεγάνδρου την υπ'/19.11.2008 Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αναζήτησε και έλαβε από τους συντάξαντες Τοπογράφους Μηχανικούς τα τοπογραφικά διαγράμματα των κληρονομαίων ακινήτων που αναφέρονται στην υπ' αριθμ./2008 Συμβολαιογραφική Πράξη Αποδοχής Κληρονομιάς, επί των οποίων ζητήθηκε από τους μηχανικούς να βεβαιωθεί η ελάχιστη απόσταση των κληρονομαίων ακινήτων από τη θάλασσα.

Εκ των ανωτέρω στοιχείων που συγκεντρώθηκαν από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

A) Σύμφωνα με το μηνός Απριλίου 2007 τοπογραφικό διάγραμμα του αγρονόμου τοπογράφου μηχανικού, το γήπεδο ιδιοκτησίας κληρονόμων, στη θέση, **εμβαδού 93.833,90μ²** (υπό στοιχεία 3 ακίνητο της δήλωσης) ευρίσκεται εκτός σχεδίου, εκτός ΓΠΣ, εκτός ΖΟΕ, είναι άρτιο και δύναται να οικοδομηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις **και η ελάχιστη απόσταση του ακινήτου από τη θάλασσα είναι 175 μέτρα**, αντί της δηλωθείσης απόστασης άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.

B) Σύμφωνα με το μηνός Απριλίου 2007 τοπογραφικό διάγραμμα του αγρονόμου τοπογράφου μηχανικού, το γήπεδο ιδιοκτησίας κληρονόμων, στη θέση,

εμβαδού 162.047,50μ2 (υπό στοιχεία 6 ακίνητο της δήλωσης) ευρίσκεται εκτός σχεδίου, εκτός ΓΠΣ, εκτός ΖΟΕ, είναι άρτιο και δύναται να οικοδομηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις και **η ελάχιστη απόσταση του ακινήτου από τη θάλασσα είναι 405 μέτρα**, αντί της δηλωθείσας απόστασης άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.

Γ) Για τα λοιπά κληρονομιαία ακίνητα (υπό στοιχεία 1,2,4,και 5) ο έλεγχος έκρινε την βάση δήλωσης αντικειμενική αξία τους ειλικρινή.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου ,απεστάλη στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (RE) το υπ' αριθμ. πρωτ. /16.10.2018 **Σημείωμα Διαπιστώσεων** μετά του συνημμένου υπ' αριθμ. /2018 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν 4174/2013.

Επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια υπηρεσία **από κοινού με τους υπόλοιπους κληρονόμους** τις από 31.10.2018 με αρ. πρωτ. /2018 έγγραφες απόψεις **με τους ακόλουθους ισχυρισμούς :**

1.α) Η κρινόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη δια εκπροσώπου και δεν φέρει ευθύνη για τις ανακρίβειες επί αυτής.

1.β) Έλλειψη αιτιολογίας των Σημειωμάτων Διαπιστώσεων καθώς ο έλεγχος συνάγει την απόσταση των ακινήτων από τη θάλασσα από τοπογραφικά διαγράμματα που δεν αναγράφουν την απόσταση από τη θάλασσα.

2) Στέρηση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

3) Ο Υπολογισμός αξίας των κρινόμενων δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία τους.

4) Εσφαλμένος ο υπολογισμός αξίας επίπλων και σκευών.

5) Αντίθεση των σημειωμάτων ελέγχου στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί (1 έως 5) δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 11.12.2018 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας.

6. Σχετικά με τα υπό στοιχεία 3 και 6 ακίνητα καθόσον έχουν εκδοθεί τελεσίδικες αποφάσεις της Διεύθυνσης Δασών που χαρακτηρίζουν τμήμα αυτών ως δασική έκταση, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. Πρωτ. /24.03.2017 και /24.03.2017 έγγραφα της Διεύθυνσης Δασών Ν. Κυκλάδων ,ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος έγινε δεκτός και τροποποιήθηκε την αξία τους ως εξής :

Α) Για το υπό στοιχεία 3 ακίνητο εμβαδού 93.833,90μ2, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο υπολογισμός της αντικειμενικής του αξίας βάσει δηλώσεως έγινε με χρήση του συντελεστή 0,25 καθώς δηλώθηκε στο σύνολο του ως βοσκότοπος ενώ σύμφωνα με το υπ'αριθμ. /2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν.Κυκλάδων, που επικαλείται ο προσφεύγων , τμήμα του ακινήτου εμβαδού 57.044,00μ2 εμπίπτει στην παρ.6β αρθρ.3 ν. 998/1979 (ακίνητα που εμφάνιζαν αγροτική μορφή), το οποίο πρέπει να υπολογιστεί με συντελεστή χρήσης 1,00 και τμήμα του ακινήτου εμβαδού 36.789,90μ2 είναι δασικής μορφής και πρέπει να υπολογιστεί με συντελεστή χρήσης 0,60(σελ 24-26).

Β)Για με το υπό στοιχεία 6 ακίνητο εμβαδού 162.047,50μ² ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του βάσει δηλώσεως έγινε με συντελεστή χρήσης 1,00 (αγροτικής μορφής). Σύμφωνα με το προσκομιζόμενο έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν.Κυκλάδων το ακίνητο είναι **εν μέρει αγροτικό εν μέρει χορτολιβαδικό και εν μέρει δασικής μορφής**.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι για τμήμα του ακινήτου εμβαδού 17.592,90μ² χαρακτηρισμένο ως χορτολιβαδικό θα πρέπει να υπολογιστεί η αξία με χρήση του συντελεστή 0,25 και για τμήμα του ακινήτου εμβαδού 8.089,46μ² χαρακτηρισμένο ως δασικό θα πρέπει να υπολογιστεί η αξία με χρήση του συντελεστή 0,60, καθόσον ο επαναπροσδιορισμός δε οδηγεί σε μείωση της βάση δηλώσεως αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, η οποία θεωρείται οριστικοποιημένη (σελ 28-30 της από 11/11/2018 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλέστηκε η προσφεύγουσα, λόγω αλλαγής του συντελεστή χρήσης του υπό στοιχεία 3 ακινήτου, αυξήθηκε η αντικειμενική αξία του ακινήτου τόσο έναντι της βάση δηλώσεως αντικειμενικής αξίας όσο και έναντι της εκ του Σημειώματος Διαπιστώσεων αντικειμενικής αξίας. Ο έλεγχος απέστειλε προς τον κληρονόμο εγγράφως με συστημένη επιστολή (RE) την υπ' αριθμ. **Πρωτ./7.11.2018** κλήση προς ακρόαση - παροχή απόψεων για την επιπλέον αποκρυβείσα ύλη (όπως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της αρμόδιας υπηρεσίας).

Επί της ανωτέρω υπ' αριθμ. Πρωτ./7.11.2018 κλήσης προς ακρόαση - παροχής απόψεων η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία τις από 3.12.2018 με αρ. πρωτ./2018 έγγραφες απόψεις, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο (όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 11/11/2018 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας σελ 41-43) και στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

- 1.Ο τρόπος προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των κρινόμενων ακινήτων, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία περί τρόπου προσδιορισμού της, είναι εσφαλμένος.
- 2.Σε περίπτωση απόρριψης του ως άνω λόγου ο προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου να γίνει με βάση την αγοραία αξία των κρινόμενων ακινήτων.
- 3.Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των επίπλων και σκευών από τον έλεγχο.
- 4.Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί επιβολής πρόσθετων φόρων/προστίμων.
- 5.Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσρισμό της 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(αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001, ορίζονται τα ακόλουθα:

"5. 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 υποβάλει 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. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου." Το πρώτο εδάφιο της παρ.5 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.20 του Ν.3427/2005,ΦΕΚ Α 312/27.12.2005.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν 1249/1982 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, ή προίκας λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία, ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών...».

Το σύστημα αυτό εφαρμόστηκε κατ αρχήν στις εντός σχεδίου πόλης περιοχές και με τις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών α) ΠΟΛ 1310/1998, 1135/1999, και 1218/1999 επεκτάθηκε **σε όλες τις εκτός σχεδίου περιοχές της χώρας που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης .**

Με τις τελευταίες αυτές αποφάσεις ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των ακινήτων , γίνεται με βάση μια αρχική αξία Γής των αγροτεμαχίων (Αρχική βασική αξία ΑΒΑ) επί της οποίας

εφαρμόζονται ειδικοί συντελεστές (αυξητικοί ή μειωτικοί) ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων της περιοχής (αρδευόμενοι αγροί, μονοετούς ή πολυετούς καλλιέργειας , **δασικές** εκτάσεις , **βοσκότοποι**, κλπ)

Στην περίπτωση δασικής εδαφικής έκτασης όπως ορίζεται στο εδάφιο Γ της παραγράφου 5 του άρθρου 3 της υπ. αρ. 1144814/26361/ΔΟΟΟΤΥ/30 -12-1998 ΠΟΛ 1310 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών ,**εφαρμόζεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60.**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1035/2007 Εγ. Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ...ότι βοσκότοπος θεωρείται η έκταση που δεν καλλιεργήθηκε ποτέ, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει και επικλινή βραχώδη εδάφη και καλύπτεται αποκλειστικά ή κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτής από φυσική βλάστηση ,βοσκόφυτα ή νομευτικά φυτά κατάλληλα για τροφή ζώων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του ν 998/1979 ως δασική έκτασις νοείται πάσα έκτασις της επιφάνειας του εδάφους ,καλυπτόμενη υπό αραιάς ή πενιχράς, υψηλής ή θαμνώδους ,ξυλώδους βλαστήσεως ,οιανδήποτε διαπλάσεως και δυνάμενη να εξυπηρετήσει μία ή περισσότερες των εν τη προηγούμενη παραγράφω λειτουργιών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 6 περ. β) του ν 998/1979 δεν υπάγονται οπωσδήποτε εις τας διατάξεις του παρόντος νόμου α)...β) αι χορτολιβαδικαί εκτάσεις οι ευρισκόμεναι επί πεδινών εδαφών ,ή επί ανωμάλου εδάφους ή λόφων εφ' όσον δεν εμπίπτουν εις τας περιπτώσεις της παρ. 3 του παρόντος άρθρου ή έχουν κυρηχθεί ένεκα του προστατευτικού αυτών χαρακτήρος ή εξ άλλου λόγου δασωτέαι κατά το εις άρθρο 38 του παρόντος νόμου οριζόμενα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 του ν 998/1979 εις άς περιπτώσεις είναι απαραίτητον όπως προσδιοριστεί η αξία δάσους ή δασικής εκτάσεως δι' οιονδήποτε αιτία ο προσδιορισμός ούτος ενεργείται επί τη βάσει της θέσεως ,της μορφής και της συστάσεως ως και της τυχόν εις δασικά προϊόντα αποδόσεως του δάσους ή της δασικής εκτάσεως της ιδιοσυγκρασίας του εδάφους και των λοιπών συστατικών χαρακτηριστικών αυτού λαμβανομένης υπ' όψιν της κατά τον νόμο αδυναμίας χρησιμοποίησεως του προς οικιστικούς σκοπούς ή άλλην εκμετάλευσιν ξένη προς τον προορισμόν αυτού.

Δια τον εν λόγω προσδιορισμό δεν δύναται να ληφθούν υπ' όψιν συγκριτικά στοιχεία αναφερόμενα εις γειτονικάς οικοπεδικάς εκτάσεις ή έτερα στοιχεία εμφανίζοντα το δάσος ή την δασική έκτασιν ,ως έχοντα οικοπεδική αξία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.2 του ν 998/1979 εφ' όσον κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου , τμήματα δάσους ή δασικής εκτάσεως ήθελαν διατεθεί προς οικοπεδικήν ή άλλην πλην της δασοπονικής φύσεως εκμετάλλευσιν και παρίσταται ανάγκη προσδιορισμού της αξίας αυτών ταύτα εκτιμώνται ως έχοντα οικοπεδική αξία βάσει της θέσεως εις ήν ευρίσκονται και των λοιπών προσδιοριστικών της αξίας αυτών στοιχείων , μεταξύ των οποίων και κατά το τελευταίο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου.

Επειδή σύμφωνα με την υπ. αρ. 487/2001 Γνωμοδότηση του Β Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1253/2001) μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν 1249/82 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των δασών ή δασικών εκτάσεων

εξακολουθεί να εφαρμόζεται ως ειδική , η διάταξη του άρθρου 6 παρ 1 του Ν 998/79 ενώ αντιθέτως οι περιπτώσεις των δασών ή δασικών εκτάσεων περί των οποίων προνοεί η παρ 2 της παραπάνω διάταξης έχουν υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων.....

Από το παραπάνω πλαίσιο εφαρμογής του νέου συστήματος ,εξαιρούνται ασφαλώς τα δάση και οι δασικές εκτάσεις , αφού σε περίπτωση μεταβίβασης μιας τέτοιας έκτασης και με δεδομένες τις σοβαρότατες δεσμεύσεις της ιδιοκτησίας , της οποίας συνάγεται ο χαρακτηρισμός μιας έκτασης δασικής όπως και η κήρυξη μιας έκτασης αναδασωτέας ,επέρχεται σοβαρή μείωση της αξίας της που καθιστά σχεδόν επιτακτική την προσφυγή σε συγκριτικά στοιχεία που προέρχονται από μεταβιβάσεις ομοειδών δασικών εκτάσεων , αλλά και την συνεκτίμηση της απόδοσης σε δασικά προϊόντα της εν λόγω έκτασης (βλ. ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΥ βιβλίο μεταβίβασης ακινήτων σελ 693 ΣΤΕ 4178/88)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) **τις δηλώσεις που υποβάλλονται,**

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174 /2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση **η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση** ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης .

Επειδή σύμφωνα με τη ΣΤΕ 1364/2017 εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση της εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο.

Επειδή στην φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 ν 2961/2001.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου , με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή , η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της , ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ε.Δ. Δ κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια ΘΗΡΑΣ την υπ. αρ./2008 δήλωση φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./11-12-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με βάση τα δηλωθέντα στοιχεία, σύμφωνα με τα ως άνω, κατά δέσμια αρμοδιότητα της με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε είτε με επιφύλαξη είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν 4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των επίδικων ακινήτων, **τα δασικά τμήματα τους υπολογίσθηκαν λανθασμένα, με την αυθαίρετη παραδοχή ότι μπορούν να οικοδομηθούν.**

Ειδικότερα ισχυρίζεται την μερική αδυναμία δόμησης των επίδικων ακινήτων, ως προς τα χαρακτηρισμένα δασικά και χορτολιβαδικά τμήματα των ακινήτων και ζητά να μην υπολογιστεί Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ) για τα τμήματα αυτά.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την δασική νομοθεσία και προσκομισε την από 03.01.2019 βεβαίωση του Πολιτικού Μηχανικού, σύμφωνα με την οποία, βάση της ισχύουσας Δασικής και Πολεοδομικής Νομοθεσίας, α) στο τμήμα επιφανείας 36.789,90μ², του ακινήτου συνολικής επιφανείας 93.833,90μ², είναι δασικής μορφής σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Πρωτ./7.12.2015 τελεσίδικη πράξη χαρακτηρισμού και β) στα τμήματα 17.592,90μ² και 8.089,46μ², του ακινήτου συνολικής επιφανείας 162.047,50μ², είναι το μεν πρώτο χορτολιβαδικό το δε δεύτερο δασικής μορφής σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Πρωτ./9.9.2015 τελεσίδικη πράξη χαρακτηρισμού, απαγορεύεται η δόμηση, η δε επιφάνεια των τμημάτων αυτών δεν προσαυξάνει τη δυνατότητα οικοδομικής αξιοποίησης της υπόλοιπης εδαφικής έκτασης των αγροτεμαχίων.

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ), υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις βρίσκονται:

α) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (ΓΠΣ) ή οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και

β) Εκτός Γενικών Πολεοδομικών Σχεδίων (Γ.Π.Σ.) ή οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα, εκτός εάν, στις πιο πάνω περιπτώσεις, δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση, εν όλω ή εν μέρει, λόγω απαγόρευσης οποιασδήποτε δόμησης σε ολόκληρη την εδαφική έκταση ή σε τμήμα της, οπότε η Αξία Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης υπολογίζεται για επιφάνεια εδαφικής έκτασης ανάλογης με το ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί.

Η αδυναμία δόμησης, εν όλω ή εν μέρει, καθώς και το σχετικό ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί, αποδεικνύεται με βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία.

Επειδή ο έλεγχος είχε στη διάθεση του τα από του Απριλίου 2007 τοπογραφικά διαγράμματα των επίδικων ακινήτων, τα οποία σύμφωνα με τη βεβαίωση του συντάξαντος μηχανικού είναι άρτια και οικοδομήσιμα.

Επειδή σύμφωνα με το πωλητήριο συμβόλαιο με αρ./19-11-2008` του συμβολαιογράφου Αθηνών τα κρινόμενα ακίνητα περιγράφονται **ως άρτια με δυνατότητα οικοδόμησης .**

Επειδή σύμφωνα με την από **3.1.2019** βεβαίωση του Πολιτικού Μηχανικού, η οποία προσκομίζεται ήδη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στα τμήματα επιφανείας 36.789,90μ2 και 8.089,46μ2 (δασικής μορφής) και 17.592,90μ2 (χορτολιβαδικό) απαγορεύεται η δόμηση.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα δεν γίνεται δεκτός διότι δεν προσκομίστηκε η σχετική βεβαίωση του ιδιώτη μηχανικού θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία, σχετικά με την αδυναμία δόμησης των δασικών εκτάσεων εμβαδού 36.789,90μ2 και 8.089,46μ2 και της χορτολιβαδικής έκτασης εμβαδού 17.592,90μ2 , με βάση τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 10.07.2001,(η προσκομισθείσα βεβαίωση φέρει ημερομηνία 3/1/2019,η τελεσίδικη απόφαση που χαρακτήρισε μέρους των κρινόμενων δασικών εκδόθηκε 9/9/2015 και επιπρόσθετα με την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν έγινε μνεία των κρινόμενων περί δασικών).

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τη κρίση της δικαστηριακής νομολογίας, σύμφωνα με την οποία η υπαγωγή απρόσοδων και ακατάλληλων για οικονομική εκμετάλλευση ακινήτων σε φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας (ΕΤΑΚ) « αφενός μεν θα συνιστούσε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, αφετέρου δε θα ερχόταν σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η κυριότητα του ακινήτου, ως αντικείμενο του φόρου, δεν θα

αποτελούσε, για τον ιδιοκτήτη, ένδειξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας, διασφαλίζοντας, όπως έπρεπε, τη φορολόγηση του ανάλογα με τις δυνάμεις του» και κατά αναλογική εφαρμογή αιτείται την μη φορολόγηση των δασικών εκτάσεων.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 δεν προβλέπεται σχετική απαλλαγή από την φορολόγηση δασών και δασικών εκτάσεων ή ακινήτων απρόσοδων ή ακατάλληλων για οικονομική εκμετάλλευση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας των επίδικων ακινήτων μετά την αφαίρεση των δασικών εκτάσεων πρέπει να γίνει με το μειωτικό συντελεστή χρήσης 0,25 που εφαρμόζεται για τους βοσκότοπους.

Προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της επικαλείται το υπ' αριθμ./25.10.1988 συμβόλαιο διανομής της Συμβολαιογράφου Αθηνών και την υπ' αριθμ./25.10.1988 Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς της ίδιας Συμβολαιογράφου, στις οποίες το ακίνητο επιφανείας 93.833,90μ² αναφέρεται ως αγρός χέρσος βοσκότοπος επιφανείας 3.500μ² και το ακίνητο επιφανείας 162.047,50μ² αναφέρεται ως αγρός επιφανείας 5.000μ². Επίσης ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και ανατιολόγητα ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό χωρίς τη διενέργεια αυτοψίας.

Επειδή ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει την αντικειμενική αξία των επίδικων ακινήτων, σχετικά με τον συντελεστή χρήσης έλαβε υπόψη ως αποδεικτικό στοιχείο α) το υπ' αριθμ./24.03.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν. Κυκλάδων, που αναφέρεται στην υπ' αριθμ. πρωτ./7.12.2015 τελεσίδικη Πράξη Χαρακτηρισμού του ακινήτου εμβαδού 93.833,90μ² και β) το υπ' αριθμ. Πρωτ./24.03.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν. Κυκλάδων, που αναφέρεται στην υπ' αριθμ. πρωτ./9.9.2015 τελεσίδικη Πράξη Χαρακτηρισμού του ακινήτου εμβαδού 162.047,50μ².

Η τυχόν διενεργούμενη αυτοψία της Δ.Ο.Υ., την παράλειψη της οποίας επικαλείται η προσφεύγουσα δεν αποτελούν προσφορότερο αποδεικτικό στοιχείο έναντι των τελεσίδικων πράξεων χαρακτηρισμού της Διεύθυνσης Δασών, που αποτελεί την κατ' εξοχήν αρμόδια και πλέον εξειδικευμένη υπηρεσία για να αποφανθεί για τη μορφή και τα διαχρονικά χαρακτηριστικά των εδαφικών εκτάσεων.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη για την εφαρμογή του συντελεστή χρήσης :

1. Για το ακίνητο εμβαδού 93.833,90μ² το υπ' αριθμ. Πρωτ./2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν.Κυκλάδων σύμφωνα με το οποίο για το ανωτέρω ακίνητο έχει εκδοθεί πράξη χαρακτηρισμού, η οποία κατέστη τελεσίδικη και βάση της οποίας τμήμα του ακινήτου εμβαδού 57.044,00τ.μ **δεν υπάγεται στις διατάξεις της Δασικής νομοθεσίας** διότι εμπίπτει στην παρ.6β του άρθρου 3 του ν.998/1979 (εκτάσεις που εμφάνιζαν αγροτική μορφή) και τμήμα εμβαδού 36.789,90τ.μ. είναι δασικής μορφής. Βάση της τελεσίδικης πράξης χαρακτηρισμού του ακινήτου ο έλεγχος προέβη στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας με συντελεστή χρήσης 1,00 για το τμήμα του ακινήτου εμβαδού 57.044,00μ² **το οποίο εμπίπτει στην παρ.6β αρθρ.3 ν. 998/1979**

(εκτάσεις που εμφάνιζαν αγροτική μορφή) και με συντελεστή χρήσης 0,60 για το τμήμα του ακινήτου εμβαδού 36.789,90μ² το οποίο είναι δασικής μορφής.

Σημειώνεται ότι κατά τη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ κατά την υποβολή της δήλωσης η αξία του ακινήτου υπολογίστηκε με συντελεστή χρήσης 0,25 (βοσκότοπος).

2. Για το ακίνητο εμβαδού 162.047,50μ² το υπ' αριθμ. Πρωτ./2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Δασών Ν. Κυκλάδων σύμφωνα με το οποίο για το ανωτέρω ακίνητο έχει εκδοθεί πράξη χαρακτηρισμού, η οποία κατέστη τελεσίδικη και βάση της οποίας α) τμήμα του ακινήτου εμβαδού 136.365,14τ.μ δεν υπάγεται στις διατάξεις της Δασικής νομοθεσίας διότι εμπίπτει στην παρ.6β του άρθρου 3 του ν.998/1979 (εκτάσεις που εμφάνιζαν αγροτική μορφή) β)τμήμα του ακινήτου εμβαδού 17.592,90τ.μ. υπάγεται στις διατάξεις της Δασικής νομοθεσίας διότι αποτελεί ανέκαθεν χορτολιβαδική έκταση και γ) τμήμα εμβαδού 8.089,46τ.μ. είναι δασικής μορφής. Βάση της τελεσίδικης πράξης χαρακτηρισμού του ακινήτου ο έλεγχος προέβη στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας με συντελεστή χρήσης 1,00 για το τμήμα του ακινήτου εμβαδού 136.365,14μ² το οποίο εμπίπτει στην παρ.6β αρθρ.3 ν. 998/1979 (ακίνητα που εμφάνιζαν αγροτική μορφή)), με συντελεστή χρήσης 0,60 για το τμήμα του ακινήτου εμβαδού 8.089,46μ² το οποίο είναι δασικής μορφής και με συντελεστή χρήσης 0,25 για το τμήμα του ακινήτου εμβαδού 17.592,90μ² το οποίο είναι χαρακτηρισμένο χορτολιβαδικό.

Σημειώνεται ότι κατά τη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ κατά την υποβολή της δήλωσης η αξία του ακινήτου υπολογίστηκε με συντελεστή χρήσης 1,00 (αγρός). Περαιτέρω σύμφωνα με τις οδηγίες για την συμπλήρωση του εντύπου ΑΑΓΗΣ σχετικά με την εφαρμογή του συντελεστή χρήσης ορίζεται:

Βοσκότοπος για την εφαρμογή του μειωτικού συντελεστή 0,25 είναι έκταση, που τα χαρακτηριστικά της δείχνουν ότι δεν καλλιεργήθηκε ποτέ, που μπορεί να περιλαμβάνει και πολύ επικλινή - βραχώδη εδάφη και καλύπτεται από φυσική βλάστηση βοσκοφυτών ή νομευτικών φυτών.

Σχετικά με την εφαρμογή του συντελεστή χρήσης 1,00 (ακίνητα αγροτικής μορφής) ορίζεται ότι σε αυτά συμπεριλαμβάνονται και εκτάσεις αγροτικής μορφής έστω και αν έχουν παραμείνει ακαλλιέργητες.

Για τους ανωτέρω λόγους ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος .

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ακίνητο επιφανείας 93.833,90μ² είναι τυφλό και ο έλεγχος εσφαλμένα παρέλειψε να εφαρμόσει τον συντελεστή πρόσοψης 0,80, με αποτέλεσμα να υπολογίσει εσφαλμένα και υπερβολικά την αντικειμενική του αξία.

Επειδή αφενός ο συντελεστής πρόσοψης που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της αξίας εκτός σχεδίου και οικισμών αγροτεμαχίων που δεν έχουν πρόσωπο σε οδό αλλά είναι τυφλά στο έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ είναι 0,90 και όχι 0,80 όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα (ο συντελεστής 0,80 ισχύει για τον υπολογισμό με το έντυπο Ε3 των εντός σχεδίου και οικισμών οικοπέδων), αφετέρου κατά την υποβολή της δήλωσης κληρονομιάς στο φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του επίμαχου ακινήτου δεν συμπληρώθηκε συντελεστής πρόσοψης και ως εκ τούτου η αξία

υπολογίστηκε (λόγω της μη συμπλήρωσης αυξητικού ή μειωτικού συντελεστή) με λογιζόμενο συντελεστή πρόσοψης 1,00.

Σύμφωνα με το από Απριλίου 2007 τοπογραφικό διάγραμμα του Αγρονόμου Τοπογράφου Μηχανικού και την υπ' αριθμ.5/19.11.2008 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς του Συμβολαιογράφου Αθηνών, **το ακίνητο δεν έχει πρόσωπο** σε οδό και περικλείεται από ιδιοκτησίες των ιδίων κληρονόμων και τρίτων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ 5 του Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του Ν 4174 /2013 ο ισχυρισμός της αυτός δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται:

α) ότι η αντικειμενική αξία των κρινόμενων ακινήτων **δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αγοραία** αξία αυτών καθώς πρόκειται για βοσκότοπους και δασικές εκτάσεις (προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το υπ. αρ./19-11-2008 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ΑΘΗΝΩΝ με τα οποία πώλησε τα κρινόμενα αντί τιμήματος 37.650,00€ το πρώτο και 65.135,00€ το δεύτερο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας τους) και

β) ότι η υπ' αριθμ. 1121210/6271/ΔΤΥ/ΠΟΛ.1266/27.12.1999 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών είναι ανίσχυρη καθώς ούτε από την εν λόγω απόφαση ούτε από την εισήγηση της επιτροπής του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 προκύπτει ότι ο προσδιορισμός των τιμών στο Δήμο Ιητών έγινε με εκτίμηση στοιχείων που να δικαιολογούν αυτόν και για τους λόγους αυτούς αιτείται να επαναυπολογιστεί η αξία των επίδικων κληρονομιών ακινήτων σύμφωνα με το άρθρο 10 Α του ν.2961/2001.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί είναι αβάσιμοι, διότι νομίμως εχώρησε ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας των κληρονομιών ακινήτων βάση των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες υπουργικές αποφάσεις συντελεστών, οι οποίες κατά τον χρόνο φορολογίας ήταν καθόλα ισχυρές, καθόσον δεν είχαν τυχόν ακυρωθεί ή προσβληθεί ενώπιον του ΣτΕ. Η επικαλούμενη μη ανταπόκριση της, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων με αυτές, προσδιορισθείσας (αλλά και δηλωθείσας) αντικειμενικής αξίας των ακινήτων προς την πραγματική αγοραία αξία αυτών, δεν συνιστά λόγο μη εφαρμογής τους, καθώς η κληρονόμος σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 10 του ν.2961/2001, είχε τη δυνατότητα σε περίπτωση που θεωρούσε την προκαθορισμένη αξία των δηλωθέντων ακινήτων μεγαλύτερη από την αγοραία, αμφισβητούσε δηλαδή τη φορολογητέα αξία των ακινήτων όπως προσδιορίσθηκε βάσει του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αξίας τους, μέσα σε προθεσμία 60 ημερών από την υποβολή της σχετικής δήλωσης της, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας αυτών βάσει (πρόσφορων) συγκριτικών στοιχείων, από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο (Διοικ.Εφετείο Πειραιά Α1696/2018).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την υποβολή της δήλωσης δεν μπορούσε να διανοηθεί και να προβλέψει ότι θα αμφισβητηθεί η βάση δηλώσεως αντικειμενική αξία των

επίδικων ακινήτων ώστε να την αμφισβητήσει δικαστικά και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα με την ενδικοφανή προσφυγή να ζητήσει τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας τους.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1032/8.2.1990 (έλεγχος των προσδιοριστικών στοιχείων των υπαγόμενων στο αντικειμενικό σύστημα ακινήτων) διευκρινίζεται ότι τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων (πέραν των τιμών και συντελεστών που ορίζονται με τις υπουργικές αποφάσεις) **αναγράφονται στα έντυπα με αποκλειστική ευθύνη του δηλούντος**, χωρίς κατά την παραλαβή της δήλωσης να γίνεται έλεγχος της ορθότητας αυτών ούτε να αναζητούνται δικαιολογητικά που δεν ορίζουν οι αποφάσεις και κατ'αρχήν θεωρούνται ειλικρινή. Από το νόμο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα σε μεταγενέστερο της παραλαβής της δήλωσης χρόνο και μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής να διενεργήσει έλεγχο για την ακρίβεια των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου και εφόσον διαπιστώσει ανακρίβεια αυτών να εκδώσει πράξη καταλογισμού του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια.

Περαιτέρω σχετικά με την απόσταση των ακινήτων από τη θάλασσα σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1310/1998 απόφασης του Υπ. Οικονομικών σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ορίζεται ότι ... Η απόσταση της εδαφικής έκτασης από την θάλασσα είναι η ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση από την θάλασσα δηλαδή η απόσταση του πλησιέστερου σημείου του γηπέδου προς και από το όριο του χιμέριου κύματος εφ όσον αυτό έχει χαραχθεί επίσημα ή από την συνήθη θέση γραμμής που φτάνει το κύμα όταν αυτό δεν έχει χαραχθεί. Η δήλωση της απόστασης γίνεται χωρίς επίσημη βεβαίωση των αρχών αλλά με ευθύνη του δηλούντος.

Βάση των ανωτέρω η κληρονόμος κατά την υποβολή της δήλωσης και την συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας είχε την ευθύνη της ορθής δήλωσης των προσδιοριστικών στοιχείων των επίδικων ακινήτων με βάση τα οποία διαμορφώθηκε η βάση δηλώσεως αντικειμενική αξία τους και ειδικότερα στην υπό κρίση περίπτωση του ορθού συντελεστή της απόστασης τους από τη θάλασσα και του ορθού συντελεστή χρήσης, επομένως ο ως άνω ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο .Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 **της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη**. «Εις τα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαίτερος, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν 2961/2001 ... όπου από την 1/1/2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο **των κληρονομητέων κτισμάτων** που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά....

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέν απολύτως έπιπλο η άλλο κινητό η οικοσκευή κληρονόμησε από τον αποβιώσαντα πατέρα της , ο οποίος , όντας συνταξιούχος του ΟΓΑ αγρότης, κατοικούσε εν ζωή με την μητέρα της σε μικρή δίχωρη αγροικία διαβιών πενιχρά. Τα του οίκου τους περιλάμβαναν μόνο τα χρειώδη , και μάλιστα όλα τους τα έπιπλα ήταν ένα διπλό κρεβάτι , τραπέζι φαγητού , μερικές καρέκλες και ηλεκτρικό ψυγείο και κουζίνα , παλαιωμένα πέραν της 30ετίας χωρίς καμία φορολογήσιμη αξία. Στην υπό εξέταση περίπτωση θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 12 παρ 2 του ν 3091/2002 και να ληφθεί υπόψη ότι ο κληρονομούμενος στερείτο ιδιόκτητης οικίας .

Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται απορριπτέος διότι δεν προσκομίστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ αποδείξεις για τα ως άνω λεχθέντα , δεν ζητήθηκε αυτοψία από την προσφεύγουσα , δεν προσκομίστηκαν στοιχεία δηλώσεων φόρου εισοδήματος για την εξακρίβωση της επιφάνειας κατοικίας του κληρονομούμενου , δεν υποβλήθηκε δήλωση με επιφύλαξη ως προς τα έπιπλα και σκεύη και δεν προβλέπεται αναδρομική εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002) με την οποία αντικαταστάθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 και εφαρμόζεται από **1/1/2003** και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1,4 και 5 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση 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, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, 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 Κεφαλαίου (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. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν.....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%).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καθώς η αξία των επίπλων και σκευών προσδιορίζεται με τεκμαρτό τρόπο και η αξία των επίδικων ακινήτων προσδιορίζεται αντικειμενικά δεν θα πρέπει να επιβληθούν διοικητικές κυρώσεις, διότι δεν δημιουργείται κίνδυνος διαφυγής φορολογίας και είναι εσφαλμένη η εφαρμογή επιβολής πρόσθετων φόρων / προστίμων τόκων.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι, ο φορολογικός έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβεια των περιγραφικών στοιχείων των επίδικων ακινήτων (όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω) βάση των οποίων προσδιορίστηκε ανακριβώς η βάση δηλώσεως αντικειμενική τους αξία καθώς και ανακρίβεια της δηλωθείσης αξίας των επίπλων και σκευών, η οποία ήταν συνάρτηση της ανακριβούς αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας που δήλωσε ή προσφεύγουσα. Η φορολογούσα αρχή, ορθά με σχετική πράξη της καταλόγισε στην υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου, λόγω ανακρίβειας, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκους άρθρου 53 ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται με την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου δηλαδή το έτος 2001 η δε φορολογική δήλωση υποβλήθηκε το έτος 2008 ισχύ έχουν οι διατάξεις της παρ α) του Ν 2961/2001 και ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης εξέπνευσε στις 31/12/2018. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε νομίμως στις 11/12/2018. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου έκδοσης καταλογιστικής πράξης είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/11/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της 14/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /11-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ .

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς /2018

Διαφορά φόρου	208.478,13:1/3=69.492,71
Πρόστιμο/τόκοι	177.289,80:1/3=59.096,6
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	385.767,93:1/3=128.589,31

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .

