



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 22/09/2020

Αριθμός απόφασης 1796

**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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ) κατοίκου οδός Τ.Κ..... κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ), 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 αριθμ./....../2019 εντολή του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος, στις υπ. αριθ./2009 και/2019 (αρχική και συμπληρωματική βάσει Ν.4512/2018 αντίστοιχα), δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενο τον του (ημερομηνία θανάτου 21.11.2006) και κληρονόμο το τέκνο του, του (ΑΦΜ).

Συγκεκριμένα, και σύμφωνα με τις ανωτέρω δηλώσεις, μεταξύ άλλων δηλώθηκε ποσοστό 100% κατά πλήρη κυριότητα, αγροτεμάχιο στη θέση –, της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου, συνολικής έκτασης 1.200,00τ.μ. με επί αυτού 120 φοινικόδεντρων και μιας αποθήκης συνολικής επιφάνειας 454,24 τ.μ..

Οι αξίες των ανωτέρω, υπολογίσθηκαν σύμφωνα με το αντικειμενικό σύστημα, η δε αξία της αποθήκης, υπολογίσθηκε με το έντυπο Κ5.

Το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας βάση δήλωσης και ελέγχου έχει ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Το Σύνολο της περιουσίας ως δηλώθηκε με τις υπ. αριθ./2009 &/2019 αρχική και τροποποιητική αντίστοιχα, δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.	140.343,26	197.284,44	56.941,18

Η διαφορά των 56.941,18 ευρώ, προκύπτει αποκλειστικά στο ότι η αξία του ακινήτου (αποθήκη) υπολογίστηκε με το έντυπο Κ5 αντί του ορθού Κ3.

Με την/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τα κληρονομούμενα ακίνητα επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος βάσει της κλίμακα Α', του Ν. 3427/05 ως εξής:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΡΧΙΚΗΣ & ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία Δηλώσεων	140.343,26	197.284,44	56.941,18
Κύριος φόρος	5.034,24	10.728,44	5.694,20
Πρόσθετος φόρος 120% άρθρου 26 παρ.1 Ν.3943/2011 (α)			6.833,04
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ανακρίβειας / μη υποβολής (β)			2.847,10
Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013 0,73 X 60 μήνες = 43,8% (γ)			2.494,06
Σύνολο (β) + (γ) = (δ)			5.341,16
Επιεικέστερη κύρωση μεταξύ (α) & (δ)			5.341,16
Σύνολο προς βεβαίωση			11.035,36

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η κατάταξη του ακινήτου από το έντυπο Κ5 στο οποίο υπολογίζεται η αξία των γεωργικών και κτηνοτροφικών αποθηκών, στο έντυπο Κ3 στο οποίο υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων που θεωρούνται ως καταστήματα, γραφεία, εμπορικά κέντρα, υπεραγορά και γενικά επαγγελματική στέγη είναι εσφαλμένη, με μοναδικό κριτήριο ότι για την αποθήκη αυτή λείπει η σχετική οικοδομική άδεια.

Στα πλαίσια επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου,, απέστειλε το υπ' αρ. ΔΕΔ./2020 υπόμνημα στο οποίο αναφέρει ότι: «Σας υποβάλλω συνημμένα αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του των ετών 2000 και 2001 στα οποία αναφέρονται τα αγροτικά εισοδήματά του από ελαιόδεντρα και φυσιτικόδεντρα τα οποία αποθήκευε στη συγκεκριμένη αποθήκη που μετά το θάνατό του και τη νομιμοποίησή της από τον προσφεύγοντα υιό του χρησιμοποιείται σαν πτηνοτροφικός θάλαμος. Όπως αναφέρω και στην προσφυγή μου η αποθήκη αυτή χρησίμευε στον δικαιοπάροχο του για την αποθήκευση των παρ' αυτού παραγομένων αγροτικών προϊόντων- φιστίκια, ελιές, κ.λπ. (που δήλωνε με τις πιο πάνω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος) και την εναπόθεση των αγροτικών του μέσων και εργαλείων κ.λπ.) και όχι ως πτηνοτροφικός θάλαμος. Σαν πτηνοτροφικός θάλαμος χρησίμευε άλλο ακίνητό του στην ίδια περιοχή (.....) όπως αυτό αναφέρεται στο επισυναπτόμενο στην υπό κρίση προσφυγή Ε-9 για τον οποίο είχε εκδοθεί άδεια πτηνοτροφείου στο όνομα της συζύγου του και μητέρας του προσφεύγοντος που συνυποβάλλεται κατωτέρω. Άδεια πτηνοτροφείου στο όνομα του δεν είχε εκδοθεί για την υπό κρίση αποθήκη, ούτε, άλλωστε, αναφέρω κάτι τέτοιο στην κρινόμενη προσφυγή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία.

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 τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας: «ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1310/3.12.1996 με θέμα: «Προσδιορισμός κατ άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» αναφέρεται ότι:..... άρθρο 2 παρ. ε) Με το έντυπο Κ5 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων καθώς και αποθηκών, σε ανεξάρτητα κτίρια είτε είναι αυτοτελείς, είτε αποτελούν παρακολουθήματα βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων. Γεωργικά θεωρούνται τα κτίρια στα οποία φυλάσσονται ζωοτροφές, σπόροι, γεωργικά εργαλεία και μηχανήματα, εκτός των βιοτεχνικών και βιομηχανικών κτιρίων μαζικής διαλογής, συσκευασίας ή μεταποίησης αγροτικών προϊόντων καθώς και των εργαστηρίων κατασκευής ή επισκευής αγροτικών μηχανημάτων, τα οποία υπάγονται στα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια. Κτηνοτροφικά θεωρούνται τα κτίρια που στεγάζουν ζώα, στα οποία εκτελούνται απλές εργασίες εκτροφής και γενικά φροντίδας ζώων, εκτός βιοτεχνικών και βιομηχανικών κτιρίων με οργανωμένη συλλογή, επεξεργασία και μεταποίηση κτηνοτροφικών προϊόντων, σφαγείων και γενικά οργανωμένων γεωργοκτηνοτροφικών μονάδων που επίσης υπάγονται στα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια. Αποθήκες θεωρούνται αυτοτελείς αποθηκευτικοί χώροι οποιουδήποτε μεγέθους, όχι όμως και χώροι στους οποίους ψύχονται τα αποθηκευμένα προϊόντα. Τα ψυγεία-αποθήκες υπάγονται στα βιομηχανικά κτίρια.Άρθρο 7) Γεωργικά και Κτηνοτροφικά κτίρια – Αποθήκες: Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο Κ5 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανοιγμένη) επιφάνεια, το συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), το συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), το συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών. Για όλα τα ακίνητα που η αξία των κτισμάτων τους υπολογίζεται με το έντυπο Κ5 πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται **άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου ή η**

τελευταία αναθεώρησή της. Σε περίπτωση έλλειψής της, αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/2005 με θέμα: « οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών» **αναφέρεται ότι:.....σε σχέση με τις διατάξεις της αρ.1129485/Γ0013ΠΟΛ.1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης).** Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ.1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41ν.1249/82, διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων Κ4, **Κ5**, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 είναι η **ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.** Διευκρινίζεται ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης (παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων..... Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, **Κ5**, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 **(άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται)** ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το **έντυπο Κ3**, ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα ένα και δύο κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο.

Επειδή, στα πλαίσια επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου, απέστειλε το υπ' αρ. ΔΕΔ/2020 υπόμνημα στο οποίο αναφέρει ότι: «Σας υποβάλλω συνημμένα αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τουτων ετών 2000 και 2001 στα οποία αναφέρονται τα αγροτικά εισοδήματά του από ελαιόδεντρα και φυσικόδεντρα τα οποία αποθήκευε στη συγκεκριμένη αποθήκη που μετά το θάνατό του και τη νομιμοποίησή της από τον προσφεύγοντα υιό του χρησιμοποιείται σαν πτηνοτροφικός θάλαμος. Όπως αναφέρω και στην προσφυγή μου η αποθήκη αυτή χρησίμευε στον δικαιοπάροχό τουγια την αποθήκευση των παρ' αυτού παραγομένων αγροτικών προϊόντων-φιστίκια, ελιές, κ.λπ. (που δήλωνε με τις πιο πάνω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος) και την εναπόθεση των αγροτικών του μέσων και εργαλείων κ.λπ.) και όχι ως πτηνοτροφικός θάλαμος. Σαν πτηνοτροφικός θάλαμος χρησίμευε άλλο ακίνητό του στην ίδια περιοχή

(.....) όπως αυτό αναφέρεται στο επισυναπτόμενο στην υπό κρίση προσφυγή Ε-9 για τον οποίο είχε εκδοθεί άδεια πτηνοτροφείου στο όνομα της συζύγου του και μητέρας του προσφεύγοντος που συνυποβάλλεται κατωτέρω. Άδεια πτηνοτροφείου στο όνομα του δεν είχε εκδοθεί για την υπό κρίση αποθήκη, ούτε, άλλωστε, αναφέρω κάτι τέτοιο στην κρινόμενη προσφυγή».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά τον έλεγχο ούτε κατά την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου, τουλάχιστον με ημερομηνία, μέχρι την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου την 21-11-2006 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας του υπό κρίση ακινήτου έπρεπε να γίνει με το έντυπο Κ5 και όχι με το Κ3 κρίνεται αβάσιμος, διότι σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στερείται ουσιαστικού στοιχείου (οικοδομική άδεια) ένταξης στην κατηγορία ειδικών κτιρίων που υπολογίζονται με το έντυπο Κ5.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ) και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

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

Διαφορά φόρου	5.694,20
Πρόσθετος φόρος άρθ.58 Κ.Φ.Δ.	2.847,10
Τόκοι άρθ.53 Κ.Φ.Δ.	2.494,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.035,36

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.