



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 19/3/2021

Αριθμός απόφασης 1002

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 24/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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 24/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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...../2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 29.693,75€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 30 Ιανουαρίου 2019, απεβίωσε η αδερφή της προσφεύγουσας, του και της, καταλείποντας την από 3/2/2016 ιδιόγραφη διαθήκη, με την οποία ρυθμίζει τα μετά το θάνατό της περιουσιακά θέματα. Η εν λόγω διαθήκη δημοσιεύθηκε από το Ειρηνοδικείο την 26η/11/2019, όπως προκύπτει από τα υπ' αριθ. /2019 Πρακτικά Συνεδριάσεως του εν λόγω Δικαστηρίου, χωρίς να εκδοθεί άλλη διαθήκη της ανωτέρω κληρονομούμενης πέραν της ανωτέρω αναφερόμενης, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. /2020 πιστοποιητικό του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου περί μη δημοσίευσης άλλης πέραν της ανωτέρω διαθήκης της κληρονομούμενης, καθώς και το υπ' αριθ. /2020 πιστοποιητικό του Γραμματέα του Πρωτοδικείου (Τμήμα Διαθηκών) περί μη δημοσίευσης διαθήκης.

Εν συνεχεία, υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. /2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ. αρ. /2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

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

Α. Με την υπ. αριθ. /2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά δήλωσε ότι απέκτησε μεταξύ άλλων και τα εξής περιουσιακά στοιχεία:

α) την ψιλή κυριότητα μίας διώροφης παλαιάς οικίας αποτελούμενης από ισόγειο (αποθήκες) επιφάνειας εκατόν έξι τετραγωνικών μέτρων και 0,27 (106,27) και πρώτο (α) υπέρ το ισόγειο όροφο επιφάνειας ενενήντα τετραγωνικών μέτρων και 0,25 (90,25), συνεχόμενο αυτής φούρνο επιφάνειας τεσσάρων τετραγωνικών μέτρων και 0,30 (4,30). Το εν λόγω κτίσμα βρίσκεται εντός οικοπέδου που έχει έκταση 3.586,96 τ.μ. και βρίσκεται στην ειδική θέση «.....», εντός των ορίων του οικισμού της, της Τοπικής Κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου-....., επί της επαρχιακής-.....

Το οικοπέδο αυτό προέκυψε μετά από κατάτμηση ενός πρώην ενιαίου οικοπέδου βάσει της ανωτέρω διαθήκης της κληρονομούμενης αδερφής της. Πιο συγκεκριμένα, το πρώην ενιαίο οικοπέδο, που βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμού του Δήμου-....., στην ειδική θέση , επί της επαρχιακής οδού-....., συνολικής έκτασης κατά τον τίτλο κτήσης 6.175,17 τ.μ., κατά νεότερη, δε, καταμέτρηση 6.177,38 τ.μ., εντός του οποίου βρισκόταν η ως άνω παλαιά οικία, διανεμήθηκε από την κληρονομούμενη με κατάτμηση ως εξής: αα) στην προσφεύγουσα κατέλειπε την ψιλή κυριότητα του οικοπέδου ανατολικά της οικίας, επιφάνειας 3.586,96 τ.μ., μετά των εν αυτώ εν γένει δένδρων, εντός του οποίου βρίσκεται η ως άνω διώροφη παλαιά οικία, όπως αυτή περιγράφεται αναλυτικά ανωτέρω, και συνορεύει ανατολικά με ιδιοκτησία , δυτικά με ιδιοκτησία της δεύτερης εξ αυτών, βόρεια με επαρχιακή οδό-..... και νότια με ιδιοκτησία και ιδιοκτησία , και ββ) στην αδερφή της του το γένος κατέλειπε την ψιλή κυριότητα του οικοπέδου δυτικά της οικίας, επιφάνειας 2.590,42 τ.μ., μετά των εν αυτώ εν γένει δένδρων εντός του οποίου βρίσκεται αντλιοστάσιο επιφάνειας τεσσάρων τετραγωνικών μέτρων (4 τ.μ.) και πηγάδι και συνορεύει ανατολικά με ιδιοκτησία της πρώτης εξ αυτών, δυτικά με ιδιοκτησία , βόρεια με επαρχιακή οδό-..... και νότια με ιδιοκτησία και ιδιοκτησία Το οικοπέδο, εντός του οποίου βρίσκεται η παλαιά οικία, όπως αυτό προέκυψε μετά την κατάτμηση εμφανίζεται στο από Ιουνίου 2020 τοπογραφικό διάγραμμα του Τοπογράφου Μηχανικού Η εν λόγω κατοικία είναι «παλαιά», όπως αναφέρεται στον τίτλο κτήσης της κληρονομούμενης, ήτοι στο υπ' αριθ./2006 Συμβόλαιο Γονικής Παροχής της Συμβολαιογράφου-....., όσο και στον τίτλο κτήσης της δικαιοπαρόχου αυτής , ήτοι στην υπ' αριθ./1980 πράξη αποδοχής κληρονομίας της Συμβολαιογράφου-..... Από τα ανωτέρω συμβολαιογραφικά έγγραφα, προκύπτει, ότι η εν λόγω κατοικία προϋπήρχε κατά πολύ του έτους 1980. Πρόκειται, λοιπόν, για αρκετά παλιά κατασκευή, η οποία ασφαλώς **χρήζει ανακαίνισης ή αναπαλαίωσης**, κάτι, που επιδρά αρνητικά στην εμπορική της αξία και έχει ως αποτέλεσμα την μείωσή της.

Περαιτέρω, δε, το εν λόγω κτίσμα έχει ανεγερθεί **χωρίς να προηγηθεί η έκδοση οικοδομικής άδειας**, η οποία, άλλωστε, ουδόλως αναφέρεται σε αμφότερα τα ανωτέρω συμβολαιογραφικά έγγραφα-τίτλους κτήσης. Η εν λόγω έλλειψη έγκειται προφανώς **στην παλαιότητα της κατοικίας**. Πρόκειται, συνεπώς, για αυθαίρετο κτίσμα, το οποίο δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο συναλλαγής, καθ' ότι **δεν δύναται να μεταβιβασθεί, μέχρις ότου νομιμοποιηθεί/τακτοποιηθεί πολεοδομικά**. Αυτό, ωστόσο, έχει μεγάλο αντίκτυπο στην αγοραία αξία του κτίσματος, καθώς πέραν του **μειωμένου αγοραστικού ενδιαφέροντος**, που προκαλεί ένα τέτοιου είδους ακίνητο (ακριβώς λόγω της βασικής έλλειψης της οικοδομικής άδειας, που αποθαρρύνει τον μέσο υποψήφιο αγοραστή), οδηγεί και **σε μείωση του τιμήματος**, που ενδεχομένως συμφωνηθεί.

β) την φιλή κυριότητα ενός αγροτεμαχίου που έχει έκταση τρεις χιλιάδες επτακόσια εξήντα δύο τετραγωνικά μέτρα και 0,58 (3.762,58 τ.μ.), κατά τον τίτλο **κτήσης, ήτοι το υπ' αριθ./2006 Συμβόλαιο Γονικής Παροχής της Συμβολαιογράφου**
.....-..... διά του οποίου διέρχεται αγροτική οδός, μετά των εν αυτώ εν γένει ελαιόδεντρων, γεώτρηση, επί της οποίας υφίσταται **δουλεία αντλήσεως ύδατος και αρδεύσεως** δυνάμει της με αριθμό **...../1987 πράξης της Συμβολαιογράφου**
.....-.....), και αντλιοστάσιο επιφανείας πέντε τετραγωνικών μέτρων και 0,40 (5,40) και βρίσκεται στην ειδική θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Τοπικής Κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου-....., εκτός ορίων οικισμού αλλά εντός ζώνης, είναι κατά παρέκκλιση άρτιο και οικοδομήσιμο κατά την δήλωση του τοπογράφου μηχανικού που έγινε σύμφωνα με τον ν. 651/1977, δεν αποτελεί τμήμα μεγαλύτερης έκτασης, εμφανίζεται στο από Οκτωβρίου 2005 τοπογραφικό διάγραμμα του ιδίου ως άνω μηχανικού και συνορεύει ανατολικά με αγροτική οδό δυτικά με ιδιοκτησία βόρεια με ιδιοκτησία και με την διερχόμενη αγροτική οδό, βορειοανατολικά με αγροτική οδό, βορειοδυτικά με ιδιοκτησία αγνώστου, νότια και νοτιοανατολικά με ιδιοκτησία και νοτιοδυτικά με ιδιοκτησία και με τη διερχόμενη οδό, βρίσκεται, δε, σε απόσταση 720,00 μέτρων από τη θάλασσα.

Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, το εν λόγω αγροτεμάχιο είναι μεν αρδευόμενο, πλην, όμως, όπως προαναφέρθηκε, είναι βεβαρυμμένο με **δουλεία αντλήσεως ύδατος και αρδεύσεως**, με αποτέλεσμα η δυνατότητα άντλησης ύδατος να μειώνεται κατά πολύ. Τούτο, δε, δεδομένου, ότι, όπως προκύπτει από το ανωτέρω συμβολαιογραφικό έγγραφο, ο ιδιοκτήτης του δουλεύοντος αγροτεμαχίου (κληρονομιαίου) διατηρεί το δικαίωμα άντλησης ύδατος κατά πολύ περιορισμένο συγκριτικά με τον ιδιοκτήτη του δεσπόζοντος γειτονικού αγροτεμαχίου.

Περαιτέρω, δε, τμήμα του εν λόγω αγροτεμαχίου είναι μεν επίπεδο, αλλά άλλο τμήμα, επιφανείας περίπου 1.000-1.500 τ.μ. βρίσκεται σε πλαγιά βουνού, η οποία δεν είναι κατάλληλη ούτε καν για αγροτική χρήση, πόσο μάλλον για ανοικοδόμηση. Πέραν αυτών, ακόμα και το σχήμα του εν λόγω αγροτεμαχίου επηρεάζει αρνητικά την αγοραία αξία του. Και τούτο, διότι, όπως εμφανίζεται στο από Οκτωβρίου 2005 τοπογραφικό διάγραμμα του τοπογράφου μηχανικού
....., το σχήμα του αγροτεμαχίου είναι μακρόστενο και κατ' επέκταση ακατάλληλο τόσο για καλλιέργεια όσο και για ανέγερση κτίσματος.

Ως προελέχθη για τα περιγραφέντα ως άνω ακίνητα υπεβλήθη η υπ' αριθ./2020 δήλωση φόρου κληρονομίας, βάσει της οποίας η αντικειμενική αξία του ποσοστού 100% πλήρους κυριότητας του υπό στοιχεία α' **κτίσματος προσδιορίστηκε βάσει των αντίστοιχων φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας, που προσκόμισε κατά την υποβολή της δήλωσης**, στο ποσό των 39.603,02 ευρώ, ενώ η αντίστοιχη του υπό στοιχεία β' αγροτεμαχίου στο ποσό των 15.712,54 ευρώ, κατ' εφαρμογή των προκαθορισμένων τιμών του άρθρου 41 ν. 1249/1982.

Αμφότερες, δε, οι εν λόγω αξίες συμπεριελήφθησαν στην ανωτέρω δήλωση φόρου κληρονομίας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, η οποία **προσδιόρισε τον φόρο κληρονομίας στο συνολικό ποσό των 29.693,73 ευρώ.**

Β. Αμφισβήτηση προκαθορισμένης αξίας σε σχέση με την αγοραία

α) Προσδιορισμός αγοραίας αξίας των κληρονομιών

αα) Η αγοραία αξία του υπό στοιχεία α' κτίσματος ανέρχεται στο ποσό των 13.500 ευρώ, η οποία είναι χαμηλότερη της προσδιορισθείσας αντικειμενικής. Τούτο, δε, προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες αγγελίες πώλησης ομοειδών ακινήτων (συμπεριλαμβανομένου του έτους κατασκευής), όπως αυτές έχουν αναρτηθεί στις ιστοσελίδες και

Συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται η κατά μέσο όρο αξία ανά τ.μ. για όμορα και ομοειδή ακίνητα:

Υπ' αριθ. συνημμένα έγγραφα	Επιφάνεια κτίσματος (τμ)	Έτος κατασκευής κτίσματος	Αξία €/τμ	Μέση αξία €/τμ
13	90	1955	556	389
14	120	1955	542	
15	100	(δεν αναφέρεται)	71	

Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, οι ανωτέρω αγγελίες αφορούν την πώληση κατοικιών, οι οποίες βρίσκονται **εντός οικοπέδου**. Συνεπώς, τα ανωτέρω ποσά, έναντι των οποίων προσφέρονται προς πώληση οι σχετικές κατοικίες δεν αντικατοπτρίζουν επακριβώς την αξία των κτισμάτων, δεδομένου, ότι **στα ποσά αυτά συμπεριλαμβάνεται αυτονόητα και η αξία των οικοπέδων**. Ωστόσο, οι εν λόγω αγγελίες αποτελούν τα προσφορότερα συγκριτικά στοιχεία για την απόδειξη της αγοραίας αξίας του ανωτέρω κτίσματος.

Έτσι, από τις ανωτέρω αγγελίες προκύπτει μία μέση αξία κτίσματος 389€/τ.μ., εντός οικοπέδου. Ωστόσο, εάν συνυπολογιστούν οι ιδιαιτερότητες, που παρουσιάζει το ανωτέρω κτίσμα, όπως αυτές εκτέθηκαν αναλυτικά ανωτέρω, ήτοι η έλλειψη οικοδομικής αδείας και **ο χαρακτηρισμός του ως αυθαίρετο κτίσμα**, καθώς και **η παλαιότητα του εν λόγω κτίσματος, που καθιστά επιτακτική την ανάγκη για ανακαίνιση/αναπαλαίωση**, αλλά και το γεγονός, ότι, όπως είναι κοινώς γνωστό, η αναγραφόμενη στις αγγελίες τιμή διαφέρει από το τίμημα, που συμφωνείται στο πλαίσιο μίας πώλησης και διαμορφώνεται μετά από διαπραγματεύσεις μεταξύ των μερών και το οποίο είναι ασφαλώς χαμηλότερο, τότε η εμπορική αξία του ανωτέρω κτίσματος [και συγκεκριμένα του πρώτου (α) υπέρ το ισόγειο ορόφου, επιφάνειας ενενήντα τετραγωνικών μέτρων και 0,25 (90,25)] ανέρχεται στο ποσό των 150€/τ.μ. περίπου, ήτοι συνολικά στο ποσό των 13.500€ (ήτοι 90,25 τ.μ. x 150€/τ.μ.).

Αντιθέτως, οι αποθήκες που κείται επί του ισόγειου ορόφου, επιφάνειας εκατόν έξι τετραγωνικών μέτρων και 0,27 (106,27) και ο βοηθητικός χώρος (φούρνος), συνεχόμενος του πρώτου (α) υπέρ το ισόγειο ορόφου, επιφάνειας τεσσάρων τετραγωνικών μέτρων και 0,30 (4,30) είναι **μηδαμινής εμπορικής αξίας** και ουδόλως προσauξανουν την αγοραία αξία του κτίσματος.

αβ) Η αγοραία αξία του υπό στοιχεία β' αγροτεμαχίου ανέρχεται στο ποσό των 9.000 ευρώ, η οποία είναι χαμηλότερη της προσδιορισθείσας αντικειμενικής. Τούτο, δε, προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες αγγελίες πώλησης ομοειδών ακινήτων, όπως αυτές έχουν αναρτηθεί στην ιστοσελίδα

Συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται η κατά μέσο όρο αξία ανά τ.μ. για όμορα και ομοειδή αγροτεμάχια:

Υπ'. αριθ. συνημμένα έγγραφα	Επιφάνεια ακινήτου (τμ)	Αξία €/τμ	Μέση αξία €/τμ
16	2.702	5,18	4,09
17	3.000	3	

Από τις ανωτέρω αγγελίες προκύπτει μία μέση αξία 4,09€/τ.μ. Ωστόσο, εάν συνυπολογιστούν οι ιδιαιτερότητες, που παρουσιάζει το ανωτέρω αγροτεμάχιο, όπως αυτές εκτέθηκαν αναλυτικά ανωτέρω, ήτοι η ύπαρξη δουλείας άντλησης ύδατος και ύδρευσης, το γεγονός, ότι ένα αρκετά μεγάλο τμήμα του αγροτεμαχίου βρίσκεται σε πλαγιά βουνού, καθώς και το μακρόστενο σχήμα του, αλλά και το γεγονός, ότι, όπως είναι κοινώς γνωστό, η αναγραφόμενη στις αγγελίες τιμή διαφέρει από το τίμημα, που συμφωνείται στο πλαίσιο μίας πώλησης και διαμορφώνεται μετά από διαπραγματεύσεις μεταξύ των μερών και το οποίο είναι ασφαλώς χαμηλότερο, τότε η εμπορική αξία του ανωτέρω κτίσματος ανέρχεται στο ποσό των 2,5€/τ.μ. περίπου, ήτοι συνολικά στο ποσό των 9.000€ (ήτοι 3.762,58 τ.μ. x 2,5€/τ.μ.).

β) Υπολογισμός φόρου κληρονομίας επί της αγοραίας αξίας

Ενόψει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων, **η αγοραία αξία του υπό στοιχεία α' κτίσματος ανέρχεται στο 13.500 ευρώ, ενώ του υπό στοιχεία β' αγροτεμαχίου στο ποσό των 9.000 ευρώ**, οι οποίες αμφότερες είναι χαμηλότερες των προσδιορισθεισών αντικειμενικών αξιών. Συνεπώς, ο φόρος κληρονομίας θα πρέπει να υπολογιστεί λαμβάνοντας υπ' όψιν την αγοραία αξία των υπό κρίση κληρονομιών αντικειμένων, και, ως εκ τούτου, διενεργούμενης νέας εκκαθάρισης στη δήλωσή της, να υπολογιστεί εκ νέου ο φόρος κληρονομίας καθώς και να διαταχθεί η επιστροφή σε αυτήν οποιουδήποτε ποσού, που τυχόν κατέβαλε πλέον του πράγματι οφειλόμενου φόρου.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την

επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Επειδή με την από 23/3/2021 απόφαση παράτασης των προθεσμιών ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν.4174/2013,1) ...2)Επιπλέον σύμφωνα με την παρ 1 της με αρ. Α1273/2020 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β 5597/21-12-2020). «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής κατά το άρθρο 63 του ν 4174/2013 **που έχουν λήξει ή λήγουν από 9^η Νοεμβρίου 2020 έως και την 31^η Ιανουαρίου 2021** αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες. Ειδικά η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως την 31^η Ιανουαρίου 2021 εφόσον έως τις 16 Νοεμβρίου 2020 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής παρατείνεται έως και τις 31/3/2021»...

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 23/10/2020 και η κρινόμενη προσφυγή κατατέθηκε στις 24/11/2020 σύμφωνα με τα ανωτέρω κρίνεται εμπρόθεσμη.

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 ίδιου νόμου.

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 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 αυξομειώσής 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 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 αναιτιολόγητα 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 την υπ. αρ./2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2020 πράξης διοικητικού 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 ανωτέρω αναφερόμενων ισχυουσών διατάξεων.

Οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η αντικειμενική αξία των ως άνω κρινόμενων κληρονομιών ακινήτων, υπολείπονται της αγοραίας αξίας αυτών και συνεπώς, ο φόρος κληρονομιάς θα πρέπει να υπολογιστεί λαμβάνοντας υπ' όψιν την αγοραία αξία αυτών, προβάλλονται αλυσιτελώς και εν γένει αβασίμως καθόσον η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε τις ισχύουσες για την κρινόμενη περίπτωση διατάξεις (άρθρο 19 του Ν 4174 /2013, άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013, σε συνδυασμό με τα άρθρα 61-72 του ν 2961/2001).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 24/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2020

Διαφορά φόρου	29.693,73€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.693,73€

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.