



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 19.01.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 156

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4.Την από 21.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της "..... του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 27.01.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της "..... του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 26.12.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου κληρονομιάς 13.127,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 6.563,50 €, ήτοι σύνολο 19.690,50 €.

Στις 26.12.2016 απεβίωσε στην η του και της, κάτοικος εν ζωή, της οποίας μοναδικός κληρονόμος ήταν η προσφεύγουσα, η οποία αποδέχθηκε το 50% εξ αδιαιρέτου ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην κτηματική περιφέρεια της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, Περιφερειακής Ενότητας, Περιφέρειας και περιγράφονται ως κατωτέρω, σύμφωνα με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή:

1) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 68,16 εξήντα οκτώ τετραγωνικών μέτρων και δέκα έξι εκατοστών, μετά του εντός αυτού παλιού, προϋφιστάμενου του έτους 1955, ισογείου πλινθόκτιστου κτίσματος εμβαδού 52,50 πενήντα δύο τετραγωνικών μέτρων και πενήντα εκατοστών, μετά του δικαιώματος αέρος και υψούν επ' αυτού, που βρίσκεται εντός του οικισμού, φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με κοινόχρηστη δίοδο,

2) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά εξ αδιαιρέτου μιας αυτοτελούς και ανεξάρτητης οριζόντιας ιδιοκτησίας, η οποία αποτελείται από παλιά, προϋφιστάμενη του έτους 1969 διώροφη οικοδομή, ανεγερθείσα επί οικοπέδου εκτάσεως 77 εβδομήντα επτά τετραγωνικών μέτρων, κειμένου εντός του οικισμού, φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με κοινόχρηστη δίοδο φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ), αποτελείται από την υφιστάμενη διώροφη με εξωτερικό και εσωτερικό κλιμακοστάσιο οικοδομή, συνολικού εμβαδού 90 ενενήντα τετραγωνικών μέτρων, έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 90% ενενήντα εκατοστά και συνορεύει με κοινόχρηστη δίοδο

3) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά εξ αδιαιρέτου μιας αυτοτελούς και ανεξάρτητης οριζόντιας ιδιοκτησίας, η οποία αποτελείται από το δικαίωμα αέρος και υψούν της προπεριγραφείσας ανεγερθείσας επί οικοπέδου εκτάσεως 77 εβδομήντα επτά τετραγωνικών μέτρων διώροφης οικοδομής, εντός του οικισμού, με Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ), διεπόμενη από τις διατάξεις του ν.3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, συσταθείσα με την προαναφερόμενη με αριθμό της 17ης Ιουνίου 1969 πράξη του συμβολαιογράφου Η εν λόγω οριζόντια ιδιοκτησία φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ), έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 10% δέκα εκατοστά

4) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά εξ αδιαιρέτου τριών (3) αυτοτελών και ανεξαρτήτων οριζοντίων ιδιοκτησιών διώροφης (άλλως μονώροφης με ισόγειο) οικοδομής ανεγερθείσας με τη με αριθμό/1983 οικοδομική άδεια της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών, επί οικοπέδου εκτάσεως 134,75 εκατόν τριάντα τεσσάρων

τετραγωνικών μέτρων και εβδομήντα πέντε εκατοστών, κειμένου εντός του οικισμού , φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με άλλη ιδιοκτησία κληρονομιάς , με επίκοινο χώρο συνιδιοκτησίας , της κληρονομούμενης και της εμφανισθείσας (ως κληρονόμου της), με κοινόχρηστη οδό και με ιδιοκτησία , ως εξής: α) **ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

ΙΣΟΓΕΙΟ: Η ιδιοκτησία αυτή φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) , καταλαμβάνει ολόκληρο το ισόγειο της οικοδομής, έχει εμβαδόν 33,84 τριάντα τρία τετραγωνικά μέτρα και ογδόντα τέσσερα εκατοστά, ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 300/1000 τριακόσια χιλιοστά εξ αδιαιρέτου. β) **ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΡΟΦΟΥ:** Η ιδιοκτησία αυτή φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) , καταλαμβάνει ολόκληρο τον πρώτο όροφο της οικοδομής, έχει εμβαδόν 34,47 τριάντα τέσσερα τετραγωνικά μέτρα και σαράντα επτά εκατοστά, ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 300/1000 τριακόσια χιλιοστά εξ αδιαιρέτου, και συνορεύει με ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, με ακίνητο συνιδιοκτησίας της κληρονομούμενης και της εμφανισθείσας και με κοινόχρηστο χώρο και γ) **ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΕΡΟΣ ΚΑΙ ΥΨΟΥΝ:** Για την ανέγερση μελλοντικών κτισμάτων έχει διακρατηθεί ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 400/1000 τετρακόσια χιλιοστά εξ αδιαιρέτου. Το δικαίωμα αυτό είναι οριζόντια ιδιοκτησία που φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου

5) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά σε γεωτεμάχιο (κήπο) εκτάσεως 93 ενενήντα τριών τετραγωνικών μέτρων, κειμένου εντός του οικισμού , φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με μονοπάτι, με ιδιοκτησία κληρονομιάς , το προπεριγραφέν ακίνητο με ΚΑΕΚ και με ακίνητο ιδιοκτησίας
.....

6) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά σε γεωτεμάχιο εκτάσεως 1092 χιλίων ενενήντα δύο τετραγωνικών μέτρων, μετά της εντός αυτού κεραμοσκεπούς βεράντας (ξεχυτής) εμβαδού 12,00 τετραγωνικών μέτρων, που εφάπτεται με τις ανωτέρω ιδιοκτησίες 1 έως 4, χρησιμοποιούμενη ως αποθηκευτικός και βοηθητικός χώρος, κειμένου εντός του οικισμού , φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με αγροτική οδό.

7) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά σε γεωτεμάχιο εκτάσεως 111 εκατόν έντεκα τετραγωνικών μέτρων, κειμένου εντός του οικισμού , φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με επίκοινο χώρο, απ' όπου και η δίοδος, με ιδιοκτησίες κληρονομιάς (κληρονομούμενης), και , που φέρουν ΚΑΕΚ και

8) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% τριάντα τρία εκατοστά σε γεωτεμάχιο εκτάσεως 24 είκοσι τεσσάρων τετραγωνικών μέτρων, μετά του εντός αυτού φρέατος, κειμένου εντός του οικισμού , φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) και συνορεύει με κοινόχρηστο οδό

9) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 25% είκοσι πέντε εκατοστά σε επίκοινο διαχωριστικό χώρο (αυλή) εκτάσεως 91 ενενήντα ενός τετραγωνικών μέτρων, κειμένου εντός του οικισμού

....., φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ)
και συνορεύει με κοινοτική οδό, με ιδιοκτησίες (άλλοτε)
με ΚΑΕΚ, με κοινόχρηστο δρόμο και με ιδιοκτησία με ΚΑΕΚ
Και

10) Ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% πενήντα εκατοστά εξ αδιαιρέτου σε γεωτεμάχιο εκτάσεως 2.026,65 δύο χιλιάδων είκοσι έξι τετραγωνικών μέτρων και εξήντα πέντε εκατοστών, κειμένου στην ειδική θέση «.....» εντός της ζώνης του οικισμού, το οποίο φέρει Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (ΚΑΕΚ) **ΚΑΙ** συνορεύει με δημοτική οδό (ΚΑΕΚ).

11) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου τυφλού γεωτεμαχίου, εμβαδού. 2.985,86 τ.μ στη θέση «Θρούμπες» τμήμα του οποίου εμβαδού 981,43 τ.μ είναι εντός οικισμού και το υπόλοιπο εμβαδού 2004,43 εκτός, με ΚΑΕΚ

12) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου 593,82 τ.μ κειμένου στη θέση εκτός του οικισμού, τυφλό.

Προς τούτου, η προσφεύγουσα, υπέβαλλε στις 12.05.2017 την υπ' αριθμ...../2017 και στις 05.10.2020 την υπ' αριθμ...../2020 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Ακολούθως, σύμφωνα με την αρ. 118/2021 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2961/2001, συντάχθηκε η από 29.07.2021 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς και εκδόθηκε στο όνομα της προσφεύγουσας, η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική πράξη, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 26.12.2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Έλλειψη αιτιολογίας - αοριστία Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

2. Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων της κληρονομιάς”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2961/2001, (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1.Επιβολή φόρου

“1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.”

Άρθρο 2.Κτήση αιτία θανάτου

1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,.....

Άρθρο 3.Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

“1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.”

Άρθρο 4. Συνυπολογισμός δωρεών, γονικών παροχών

Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

Άρθρο 5.Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6.Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Άρθρο 9. Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Άρθρο 10. Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκα ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. 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, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

Άρθρο 13.Αξία επίπλων και λοιπών κινητών

1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2.Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό ($1/30$) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Άρθρο 28.Φορολογητέο ποσό

1. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.

Άρθρο 29.Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'.

Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι

συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.....

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:.....

Άρθρο 61.Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.

Άρθρο 62.Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Άρθρο 102.Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου

“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) 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 εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.”

2. Προκειμένου για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να χορηγηθούν τα πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί. Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης αυτής έχει εφαρμογή η περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, ως προς την κοινοποίηση πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 29 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) “Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. “

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α' 43/05-04-1982), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 41α.Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές τις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. [1521/1950](#) (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α').

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο".

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται, ότι, "Ο έλεγχος ουδόλως εξειδικεύει πώς θεμελιώνεται και από πια στοιχεία, που προέκυψαν κατά την

διάρκεια του ελέγχου, αποδεικνύεται η μεγαλύτερη αξία των κληρονομιαίων ακινήτων από εκείνην της δηλωθείσας από εμένα που οδήγησαν τον έλεγχο στο συμπέρασμα της υποβολής μη ειλικρινούς δηλώσεως εκ μέρους μου.....

Ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, έλαβε υπόψιν του ΦΕΡΟΜΕΝΑ συγκριτικά στοιχεία με απλή παράθεση τριών περιπτώσεων μεταβίβασης ακινήτων ως συγκριτικών στοιχείων, αναφέροντας μόνον τους αριθ. των ΦΜΑ, την έκταση και την αξία συμβιβασμού, με μόνο τον ισχυρισμό ότι βρίσκονται «στο ίδιο χωριό» με τα κληρονομιαία ακίνητά μου”

Περαιτέρω, ισχυρίζεται, ότι, “Προβαίνει δε συλλήβδην στην ακόλουθη ΓΕΝΙΚΟΛΟΓΗ ΚΡΙΣΗ «τα κρινόμενα ακίνητα μειονεκτούν των συγκριτικών στοιχείων λόγω του ότι μεταβιβάζονται κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου ενώ ΠΛΕΟΝΕΚΟΥΝ ως προς το χρόνο κρίσης και ως προς την ειδική θέση όσα έχουν πρόσοψη σε δημοτική οδό, ως επίσης και λόγω της έκτασης κάτω των 100 τ.μ.», χωρίς να αναφέρει ποιά ακριβώς ακίνητα ΜΕΙΟΝΕΚΟΥΝ ΚΑΙ ΓΙΑΤΙ ΚΑΙ ΠΟΙΑ ΠΛΕΟΝΕΚΟΥΝ ΚΑΙ ΓΙΑΤΙ ως προς το χρόνο κρίσης.

Διαπιστώνεται ότι τα δύο από τα τρία συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψιν του ο έλεγχος αφορούν τα έτη 2010 και 2012 (αξία ανά τ.120 ευρώ) και προσδιορίζει την αξία των ακινήτων της κληρονομιάς το έτος 2016 (χρόνος κρίσης) κατά ποσοστό 33% περίπου μεγαλύτερο. Οι συνθήκες όμως της αγοράς το 2016 (έτος θανάτου) είναι εκείνης της βαθιάς οικονομικής κρίσης της χώρας (οικονομικό lockdown) και περίοδος επιτήρησης της χώρας από την ΤΡΟΪΚΑ που πραγματοποιούνται ελάχιστες αγοραπωλησίες και οι πλειστηριασμοί των ακινήτων αποβαίνουν άκαρποι λόγω μη προσέλευσης πλειοδοτών.”

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν διαπιστώνεται, ο ακριβής και αναλυτικός υπολογισμός, σύμφωνα με την ως άνω περιγραφή, εκάστου ακινήτου.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην από 30.09.2021 έκθεση απόψεων δεν αναφέρεται ουδόλως και δεν αντικρούει, τα συγκριτικά στοιχεία και τους λόγους που επικαλείται αναλυτικά η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή.

Επειδή, δεδομένων των ανωτέρω απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος αφού λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία, καθώς και όσων επικαλείται με την ενδικοφανή της προσφυγή, να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα. Τονίζεται, όμως ιδιαίτερα, η διαφορετική αναγραφή των τ.μ. ορισμένων ακινήτων στην έκθεση ελέγχου με την ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέχεια η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο, για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «**Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...]**

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ./21.09.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της “..... του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ’ αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 27.01.2016, του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, να ενεργήσει αναλόγως.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.