



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

06/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1066

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /25-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας αιτείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 13-12-2021 και με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθ./25-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 17.184,66 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 4.296,16 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν. 4174/2013 ποσού 6.397,84 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.878,66 €.

Με την με αριθμό/2020 (αρ. φακέλου/2015) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001, των αρχικών και συμπληρωματικών εμπρόθεσμων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς μετά από αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης (αριθ. πρωτ./17-08-2017 Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου) του κληρονομούμενου με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 25-11-2015. Οι ως άνω δηλώσεις έλαβαν αύξοντα αριθμό τους εξής:/02-03-2016,/04-03-2016,/03-05-20217,/24-11-2017,/20-11-2017,/20-11-2017,/20-11-2017,/20-11-2017 και/02-11-2018. Τον αποβιώσαντα κληρονομούν εκ διαθήκης (υπ' αριθ./21-02-2017 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Ζακύνθου) οι α) (Α.Φ.Μ.), β) (Α.Φ.Μ.), γ) (Α.Φ.Μ.) και δ) (Α.Φ.Μ.).

Ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του πατέρα του,, υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τις με αριθ./2017 και/2018 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

Α) Οικόπεδο συνολικής έκτασης 3.667,24 τ.μ. εκ των οποίων τα 3.664,99 τ.μ. βρίσκονται εκτός οικισμού και 2,25 τ.μ. εντός οικισμού στη θέση «.....» της τοπικής κοινότητας Βασιλικού του Δήμου Ζακύνθου. Εντός του άνω ακινήτου υπάρχουν τα κάτωθι κτίσματα:

1) Τριώροφη οικοδομή αποτελούμενη από ενοικιαζόμενα δωμάτια συνολικής επιφάνειας 937,28 τ.μ. ήτοι από:

α) Ισόγειο συνολικής επιφάνειας 337,68 τ.μ. εκ των οποίων 200,00 τ.μ. έχουν ανεγερθεί δυνάμει της υπ' αριθ./1988 Οικοδομικής άδειας του τμήματος Πολεοδομίας Ζακύνθου και 137,68 τ.μ. θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013 μετά των βεραντών του και μετά του ανοικτού αυτού υποστέγου.

β) Πρώτο υπέρ το ισόγειο όροφο συνολικής επιφάνειας 299,80 τ.μ. μετά των εξωστών του και

γ) από το δεύτερο υπέρ το ισόγειο όροφο συνολικής επιφάνειας 299,80 τ.μ. μετά των εξωστών του οι οποίοι δύο όροφοι θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

2) Ανεξάρτητο ισόγειο κατάστημα (μπαρ) επιφάνειας 9,44 μετά του βοηθητικού χώρου του 5,60 τ.μ. και μετά των ανοικτών υπόστεγων συνολικού εμβαδού 49,64 τ.μ. το οποίο θα τακτοποιηθεί σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

3) Αυθαίρετα ενοικιαζόμενα δωμάτια 65,67 μετά του ανοικτού υπόστεγου και μετά του βοηθητικού χώρου αυτής διώροφης αποθήκης ξύλινης κατασκευής (προκατασκευασμένη) 26,60 τ.μ. τα οποία θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

4) Μία αυθαίρετη πισίνα 224,55 τ.μ. η οποία θα τακτοποιηθεί σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

5) Δύο αυθαίρετες παιδικές πισίνες 5,74 τ.μ. και 4,59 τ.μ. οι οποίες θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

6) Μία αυθαίρετη αποθήκη 2,85 τ.μ. η οποία τακτοποιήθηκε σύμφωνα με τον ν. 4495/2017.

Επιπλέον, με τις με αριθ./2016 και/2016 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

Β) Τα 3/8 εξ αδιαιρέτου μίας ατομικής επιχείρησης εστιατόριο Καφετέρια που βρίσκεται στο

Γ) Τα 3/8 εξ αδιαιρέτου ενός φορτηγού ΙΧ Αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας, εργοστασίου κατασκευής VOLKSWAGEN, με ημερομηνία 1^{ης} άδειας 15-11-1995.

Ακόμη, ο προσφεύγων, δήλωσε ως παθητικό της κληρονομιάς (δήλωση/2017) τα κάτωθι:

Α) Οφειλή προς Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου ποσού 59.469,85 € (βεβαίωση με αριθ. πρωτ./17-08-2017).

Β) Οφειλή στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος συνολικού ποσού 33.074,33 €.

Γ) Έξοδα κηδείας.

Από τα δηλωθέντα στοιχεία του ενεργητικού, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας για τα κάτωθι:

1) Τριώροφη οικοδομή αποτελούμενη από ενοικιαζόμενα δωμάτια συνολικής επιφάνειας 937,28 τ.μ.,

2) Ανεξάρτητο ισόγειο κατάστημα (μπαρ) επιφάνειας 9,44 μετά του βοηθητικού χώρου του 5,60 τ.μ. και μετά των ανοικτών υπόστεγων συνολικού εμβαδού 49,64 τ.μ.,

3) Αυθαίρετα ενοικιαζόμενα δωμάτια 65,67 μετά του ανοικτού υπόστεγου και μετά του βοηθητικού χώρου αυτής διώροφης αποθήκης ξύλινης κατασκευής (προκατασκευασμένη) 26,60 τ.μ.,

προσδιορίζοντας την συνολική αξία σε 892.909,66 €. Ακόμη, προσδιόρισε την αξία των επίπλων- σκευών σε 20.608,56 €. Επομένως το συνολικό ποσό του ενεργητικού προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 913.518,22 € (έναντι δηλωθέντος 677.431,28 €)

Από τα δηλωθέντα στοιχεία του παθητικού, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την οφειλή του κληρονομούμενου ποσού 80.000,00 € (συναλλαγματική), ενώ επιμέρισε τα χρέη του θανόντα ανάλογα με την κληρονομική μερίδα εκάστου κληρονόμου. Επομένως το συνολικό ποσό του παθητικού προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 63.216,92 € (έναντι δηλωθέντος 172.544,18 €), πλέον έξοδα κηδείας ποσού 1.024,65 €. Ως εκ τούτου προέκυψαν τα κάτωθι:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	892.909,66 €
ΠΛΕΟΝ ΕΠΙΠΛΑ - ΣΚΕΥΗ	20.608,56 €
ΜΕΙΟΝ ΧΡΕΗ – ΒΑΡΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	63.216,92 €
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.024,65 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	849.276,65 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερο καθεστώς κατά τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για τον προσφεύγοντα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	362.872,74 €	41.427,66 €	24.243,00 €	17.184,66 €	10.694,00 €	27.878,66 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η από 14-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αρ. πρωτ. /14-09-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του. Ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 25-10-2021 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι η Φορολογική Αρχή παρέλειψε να εκδώσει και να κοινοποιήσει το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθ. 28 του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου, ο ίδιος στερήθηκε του δικαιώματός του να εκφέρει τις απόψεις του, να προβεί σε τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς και να προσκομίσει στην Φορολογική Αρχή τις δηλώσεις νομιμοποίησης των αυθαίρετων κτισμάτων.
- Ο έλεγχος, εσφαλμένα, θεώρησε ως αυτοτελή τα επί μέρους τμήματα των κτισμάτων, θεωρώντας ότι αυτά υπάγονται την κατηγορία του συντελεστή ΙΣΟΔΥΝΑΜΗΣ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ Α (δηλαδή στην κατηγορία «ανεξάρτητες ιδιοκτησίες ή τμήματα κτιρίου), ενώ στην πραγματικότητα τα ανωτέρω κτίρια είναι ενιαία κτίρια, με την ίδια λειτουργική χρήση (τουριστική- ξενοδοχειακή), ενώ και τα ανεξάρτητα κτίσματα (σνακ μπαρ και πισίνες) εξυπηρετούσαν και αυτά την τουριστική- ξενοδοχειακή χρήση της επιχείρησης, για την οποία είχαν εκδοθεί τα με αριθ. /209-2008, /19-07-2020 και /19-07-2020 Ειδικά Σήματα Λειτουργίας επιχείρησης ενοικιαζόμενων Δωματίων.
- Εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος του το πρόστιμο του άρθ. 58 του ν. 4174/2013, διότι εσφαλμένα υπολογίστηκε και η αξία των κρινόμενων ακινήτων.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

.... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή....

.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.....»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου εξέδωσε το με α/α Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με την από 14-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν με το με αριθ. πρωτ. /14-09-2021 έγγραφο, με συστημένη επιστολή στον ίδιο, στην δηλωθείσα διεύθυνσή του. Στα ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης από το νόμο 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση τους και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθ. /25-10-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων

«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 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.

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθέναν 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.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

**** Η παρ. 2 του άρθρου αυτού καταργήθηκε από 13/12/2007 με το ν. 3634/2007.

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσσοδος 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.

.... 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.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου.

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

6. Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου....»

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 κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος

Β).....

Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Δ)

2. Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτονται.

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4.

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.

Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί έπραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 1885 του ΑΚ- Μερισμός απαιτήσεων και χρεών:

«Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

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

Στη Α` κατηγορία υπάγονται:

.....

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)

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

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως 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 άρθρ. 41α του ν. 1249/1982, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1310/1996 με τίτλο «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» διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 1

- 1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.**
- 2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά**

τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης.

3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού K1, K2 και K3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα K4, K5, K6, K7, K8 και K9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 2

1. Τιμή εκκίνησης.

Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων:

α) Κτιρίων κατοικίας, β) μονοκατοικίας, γ) κτιρίων γραφείων - καταστημάτων δ) σταθμών αυτοκινήτων - βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων ε) γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων αποθηκών, στ) ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - νοσηλευτηρίων και ευαγών ιδρυμάτων ζ) εκπαιδευτηρίων η) αθλητικών εγκαταστάσεων και θ) κτιρίων και δεν μπορούν να υπαχθούν στις προηγούμενες κατηγορίες.

2. Κατάταξη ακινήτων.

Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία θεμελιώνεται από:

α) Την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του.

Αν δεν υπάρχει κανένα από τα προηγούμενα αποδεικτικά, η θεμελίωση της κατηγοριοποίησης γίνεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του κατόχου ή άλλο αποδεικτικό έγγραφο...

.....

Αν τμήματα του ίδιου κτιρίου έχουν διαφορετικές χρήσεις ή τρόπο κατασκευής ή παλαιότητα ή στάδιο αποπεράτωσης, ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων γίνεται χωριστά για κάθε τμήμα με το αντίστοιχο έντυπο ή τον αντίστοιχο συντελεστή κατά περίπτωση.

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

α) Με το έντυπο K1 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών, εκτός μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και των βοηθητικών χώρων αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

Επίσης, με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών που χρησιμοποιούνται σαν γραφεία, ιατρεία, βιοτεχνίες και αποθήκες (ισόγειο ή σε όροφο).

Ο τρόπος εκμετάλλευσης των διαμερισμάτων όπως ιδιόχρηση, μίσθωση, τουριστική εκμετάλλευση (ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα, που όμως δεν ανήκουν σε τουριστικό συγκρότημα), δεν διαφοροποιεί τον τρόπο υπολογισμού της αξίας τους που γίνεται με το έντυπο K1.

β) Με το έντυπο K2 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων αυτών ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου. Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργία μία μόνο κατοικία με το τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς της χώρας σε ένα ή περισσότερα επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες.

Με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία κτισμάτων μεμονωμένων μονοκατοικιών, που χρησιμοποιούνται για τουριστική εκμετάλλευση και δεν ανήκουν σε τουριστικό συγκρότημα.

γ) Με το έντυπο K3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών

κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αιτία κτισμάτων βιοτεχνικών οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης κατοικίας καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου

.....

3. Συντελεστής αποπεράτωσης

Αν το κτίσμα δεν είναι αποπερατωμένο εφαρμόζονται μειωτικοί συντελεστές ανάλογα με το στάδιο αποπεράτωσης του. Το κτίσμα θεωρείται ότι βρίσκεται σε ένα ορισμένο στάδιο αποπεράτωσης όταν έχει ολοκληρωθεί το στάδιο αυτό, δηλαδή σε περίπτωση που δεν έχουν αποπερατωθεί οι εργασίες ενός συγκεκριμένου σταδίου εργασιών θεωρείται ότι το κτίσμα βρίσκεται στο αμέσως προηγούμενο στάδιο. Κτίσματα που έχουν παροχή ηλεκτρικού ρεύματος και είναι ημιτελή (δεν έχουν γίνει εσωτερικά επιχρίσματα σε κάθε άλλη περίπτωση εκτός αυτής που το κτίσμα είναι από πέτρα ή δεν έχουν γίνει τα δάπεδα) θεωρούνται ότι βρίσκονται στο στάδιο αποπεράτωσης δαπέδων (στο αμέσως προηγούμενο της πλήρους αποπεράτωσης).

4. Συντελεστής παλαιότητας

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής, ανάλογα με την παλαιότητά του.

Για να εφαρμοστεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίριο να είναι πλήρως αποπερατωμένο. Περίπτωση εφαρμογής ταυτόχρονα των συντελεστών αποπεράτωσης και παλαιότητας αποκλείεται, εκτός της περίπτωσης της προηγούμενης παραγράφου, κατά την οποία έχουμε κτίσμα ημιτελές αλλά ηλεκτροδοτημένο και άρα θεωρούμενο στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων.

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980) και εκφράζεται σε ακέραιο αριθμό ετών, με την παραδοχή ότι χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από τη χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (π.χ. προγενέστερος τίτλος κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, μισθωτήριο συμβόλαιο). Άδεια αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες μη ουσιώδους ανακαίνισης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας.

Αντίθετα άδεια ριζικής ανακαίνισης, ιδιαίτερα στα διατηρητέα κτίρια, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας, με αφετηρία δύο χρόνια μετά την ημερομηνία έκδοσης της άδειας ανακαίνισης.

Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω.

Άρθρο 3

Κτίρια κατοικίας πλην μονοκατοικιών

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο Κ1 και είναι ίση με το γινόμενο του κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί 1,40 επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια της κατοικίας, επί τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους

συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

2. Κόστος εκκίνησης ανά M2 κτίσματος

Αυτό προκύπτει από το γινόμενο της ισχύουσας τιμής εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής της συγκεκριμένης κατηγορίας επί τον συντελεστή 1,40.

3. Ισοδύναμη (ανηγμένη επιφάνεια)

Ο υπολογισμός της ισοδύναμης (ανηγμένης) επιφάνειας διαφοροποιείται ανάλογα με το αν πρόκειται για ανεξάρτητη ιδιοκτησία, τμήμα κτιρίου ή για ολόκληρο το κτίριο.

Έτσι αν αυτός αφορά:

A. Ανεξάρτητη ιδιοκτησία ή τμήμα κτιρίου τότε η ισοδύναμη επιφάνεια είναι το γινόμενο της επιφάνειας του κτίσματος μετά των εξωτερικών τοίχων (συμπεριλαμβανομένων και τυχόν αποθηκών στον όροφο ή στο δώμα) επί τον αντίστοιχο από τους παρακάτω συντελεστές:

A1. Εάν η επιφάνεια δεν συμπεριλαμβάνει κοινόχρηστους χώρους,

α) σε κτίριο με πυλωτή, τότε: 1,15 β) σε κτίριο χωρίς πυλωτή, τότε 1,10

A2. Εάν η επιφάνεια συμπεριλαμβάνει και κοινόχρηστους χώρους,

α) σε κτίριο με πυλωτή, τότε: 1,05 β) σε κτίριο χωρίς πυλωτή, τότε 1,00

Αν στην ιδιοκτησία περιλαμβάνονται και ισόγειες αποθήκες στον κυρίως όγκο του κτιρίου, προστίθεται το γινόμενο της επιφάνειάς τους επί 0,60.

Σε περίπτωση υπολογισμού της αξίας κτισμάτων, αποθηκών στο υπόγειο ή σε ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, καθώς και στεγασμένων χώρων στάθμευσης που βρίσκονται στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου, η ισοδύναμη επιφάνεια προσαυξάνεται με το γινόμενο των επιφανειών των κτισμάτων αυτών επί συντελεστή 0,25.

B. Ολόκληρο το κτίριο, τότε η ισοδύναμη επιφάνεια είναι το σύνολο των επιφανειών του ισογείου, των ορόφων και των κοινοχρήστων χώρων αυτών καθώς και των τυχόν κυρίων χώρων του υπογείου, μετά των εξαιρετικών τοίχων, προσαυξημένο με το γινόμενο των επιφανειών των ισογείων αποθηκών επί 0,60 και με το γινόμενο του συνόλου των επιφανειών των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων (αποθηκών στο υπόγειο και στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, μηχανοστασίων, λεβητοστασίων, στεγασμένων χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων υπογείων διαδρόμων κυκλοφορίας, απολήξεων κλιμακοστασίων στο δώμα) και πυλωτής επί τον συντελεστή 0,25.

4. Συντελεστής Μεγέθους (ΣΜ).

Ο συντελεστής μεγέθους εφαρμόζεται μόνο όταν πρόκειται για τον υπολογισμό της αξίας κτισμάτων ανεξαρτήτων οριζόντιων ιδιοκτησιών και εξαρτάται από το μέγεθος της ισοδύναμης (ανηγμένης) επιφάνειάς τους.

Έτσι, αν η ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια οριζόντιας ιδιοκτησίας είναι:

α. μέχρι και 200 μ², τότε ο συντελεστής είναι 1,00. β. πάνω από 200 μ² και μέχρι 300 μ², τότε ο συντελεστής είναι 1,10. γ. πάνω από 300 μ², τότε ο συντελεστής 1,20.

5. Συντελεστής τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ)

Ο τρόπος κατασκευής και ο εξοπλισμός της κατοικίας ασκούν επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας των κτισμάτων τους.

Έτσι, αν το κτίριο έχει ένα ή περισσότερα από τα επόμενα χαρακτηριστικά, εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής:

α) Διαθέτει κεντρικό κλιματισμό, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,05, β) Δεν έχει εγκατάσταση

κεντρικής θέρμανσης (καλοριφέρ, θερμοσυσσωρευτές, ενδοδαπέδιο σύστημα), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,95, γ) Το εκτιμώμενο συνολικά κτίριο που έχει περισσότερους από δύο ορόφους ή η ανεξάρτητη ιδιοκτησία που βρίσκεται πάνω από το Β` όροφο (σε κάθε περίπτωση μη συμπεριλαμβανομένου του ισογείου) δεν έχει ανελκυστήρα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,90, δ) Είναι κατασκευασμένο με σκελετό (υποστηλώματα και πλάκες) από οπλισμένο σκυρόδεμα ή με τοίχους φέροντες από πέτρα με συνδετικό κονίαμα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,00, ε) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από οπτόπλινθους (τούβλα), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,90, στ) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από τσιμεντόλιθους ή είναι προκατασκευασμένο, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,80, ζ) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από πέτρα χωρίς συνδετικό κονίαμα (ξερολιθιές ή λιθοδομές με σκέτη λάσπη), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,40, η) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από ωμόπλινθους ή καλάμια, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,30, θ) Έχει στέγη πρόχειρη δηλ. από σκέτη λαμαρίνα, αμιαντοτσιμέντο, σανίδες ή καλάμια (δεν υπάγεται στην περίπτωση αυτή η στέγη που έχει τελική επικάλυψη από φύλλα λαμαρίνας ή αμιαντοτσιμέντου πάνω σε μεταλλικό ή ξύλινο ζευκτό), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,20.

Κτίσματα κατασκευασμένα με τοίχους φέροντες από πέτρα χωρίς συνδετικό κονίαμα (ξερολιθιές, κ.λ.π.) αλλά με εξωτερικά επιχρίσματα, δεν ανήκουν στην παραπάνω κατηγορία ζ` αλλά στην στ` και εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής, δηλ. 0,80.

6. Συντελεστής αποπεράτωσης (ΣΑΠ)

Για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων κατοικίας η οποία δεν είναι ή δεν θεωρείται από το Νόμο αποπερατωμένη, κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής ανάλογα με το στάδιο αποπεράτωσης στο οποίο βρίσκονται.

Έτσι, αν τα κτίσματα είναι:

α) αποπερατωμένα ή θεωρούνται από το Νόμο αποπερατωμένα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,00. β) στο στάδιο αποπεράτωσης του σκελετού, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,30. γ) στο στάδιο αποπεράτωσης των στοιχείων πλήρωσης (π.χ. οπτοπλινθοδομές), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,35. δ) στο στάδιο αποπεράτωσης επιχρισμάτων, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,50. ε) στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,75.

7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)

Η παλαιότητα λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2.

Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως.

1 έως 5 χρόνια 0,90. 6 έως 10 χρόνια 0,80. 11 έως 20 χρόνια 0,70. 21 έως 30 χρόνια 0,60. 31 έως 40 χρόνια 0,50. 41 έως 50 χρόνια 0,40. 51 χρόνια και άνω 0,30.

8. Συντελεστής ειδικών συνθηκών

Σε περίπτωση που η κατοικία βρίσκεται κάτω από ειδικές συνθήκες, για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων της, εφαρμόζεται ειδικός συντελεστής, μειωτικός αυτής.

Έτσι, αν τα κτίσματα έχουν:

α) Κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, κατά την έννοια της παρ. 5α του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,70.

β) Υποστεί, πριν από το χρόνο φορολογίας ζημιές, που δεν έχουν αποκατασταθεί, από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα, εφαρμόζεται συντελεστής ειδικών συνθηκών, όπως αυτός καθορίζεται στην παράγραφο 5β του άρθρου 2.

Άρθρο 5

Κτίρια γραφείων καταστημάτων (Επαγγελματική Στέγη)

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής, υπολογίζεται με το έντυπο Κ3 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια του ακινήτου, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

2. Κόστος εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος

Αυτό προκύπτει από το γινόμενο της ισχύουσας τιμής εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής της συγκεκριμένης κατηγορίας επί τον συντελεστή 1,40.

3. Ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια

Ο υπολογισμός της ισοδύναμης (ανηγμένης) επιφάνειας διαφοροποιείται ανάλογα με το αν πρόκειται για ανεξάρτητη ιδιοκτησία, τμήμα κτιρίου ή για ολόκληρο το κτίριο.

Έτσι, αν αυτός αφορά:

Α. Ανεξάρτητη ιδιοκτησία ή τμήμα κτιρίου, τότε η ισοδύναμη επιφάνεια είναι το γινόμενο της επιφάνειας του κτίσματος (συμπεριλαμβανομένων και τυχόν αποθηκών στο ισόγειο, όροφο ή δώμα) μετά των εξωτερικών τοίχων επί τον αντίστοιχο από τους παρακάτω συντελεστές:

Α1. Εάν η επιφάνεια δεν συμπεριλαμβάνει κοινόχρηστους χώρους,

α) σε κτίριο με πυλωτή, τότε: 1,15, β) σε κτίριο χωρίς πυλωτή, τότε: 1,10

Α2. Εάν η επιφάνεια συμπεριλαμβάνει και κοινόχρηστους χώρους,

α) σε κτίριο με πυλωτή, τότε: 1,05, β) σε κτίριο χωρίς πυλωτή, τότε: 1,00

Σε περίπτωση υπολογισμού της αξίας κτισμάτων παταριού, αποθηκών στο υπόγειο ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου και στεγασμένων χώρων στάθμευσης που βρίσκονται στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου, τότε η ισοδύναμη επιφάνεια προσαυξάνεται με το γινόμενο των επιφανειών αυτών επί συντελεστή 0,25.

Πατάρι μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοιχτός εξώστης) είναι τμήμα ορόφου, του οποίου η προσπέλαση γίνεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό χώρο της αιθούσης. Πατάρι επίσης θεωρείται και ολόκληρος όροφος, εφόσον έχει προκύψει ως αυθαίρετη προσθήκη, κατ' επέκταση υπάρχοντος ανοιχτού εξώστη, και η προσπέλασή του γίνεται αποκλειστικά και πάλι από τον εσωτερικό χώρο της αιθούσης.

Ημιόροφος ή μεσοπάτωμα είναι όροφος ή τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισογείου και α' ορόφου και δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο ή, όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο).

Β. Ολόκληρο το κτίριο, τότε η ισοδύναμη επιφάνεια είναι το σύνολο των επιφανειών του ισογείου, των ορόφων και των κοινοχρήστων χώρων αυτών, καθώς και των τυχόν κυρίων χώρων του υπογείου μετά των εξωτερικών τοίχων, προσαυξημένο με το γινόμενο του συνόλου των επιφανειών των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων (παταριών, αποθηκών στο υπόγειο και στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, μηχανοστασίων, λεβητοστασίων, στεγασμένων χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων, υπογείων διαδρόμων κυκλοφορίας, απολήξεων κλιμακοστασίων στο δώμα) και πυλωτής επί τον συντελεστή 0,25.

4. Συντελεστής Μεγέθους (ΣΜ)

Ο συντελεστής μεγέθους εφαρμόζεται μόνο όταν πρόκειται για τον υπολογισμό αξίας κτισμάτων ανεξάρτητων οριζόντιων ιδιοκτησιών. Έτσι, αν η ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια οριζόντιας

ιδιοκτησίας είναι:

α. μέχρι και 100μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,00, β. πάνω από 100μ² και μέχρι 200μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,90, γ. πάνω από 200μ² και μέχρι 300μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,85, δ. πάνω από 300μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,80.

5. Συντελεστής τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ)

Ο τρόπος κατασκευής και ο εξοπλισμός των κτιρίων γραφείων και καταστημάτων ασκούν επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας των κτισμάτων τους.

Ετσι, αν το κτίσμα έχει ένα ή περισσότερα από τα επόμενα χαρακτηριστικά, εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής.

α) Το εκτιμώμενο κτίριο ή το κτίριο εντός του οποίου βρίσκεται η εκτιμώμενη αυτοτελής ιδιοκτησία έχει κυλιόμενες κλίμακες ή κυλιόμενες ράμπες, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,20, β) Διαθέτει κεντρικό κλιματισμό, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,05, γ) Δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης (καλοριφέρ, θερμοσυσσωρευτές, ενδοδαπέδιο σύστημα), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,95, δ) Το εκτιμώμενο συνολικό κτίριο που έχει περισσότερους από δύο ορόφους ή η εκτιμώμενη ανεξάρτητη ιδιοκτησία που βρίσκεται πάνω από το Β` όροφο (σε κάθε περίπτωση μη συμπεριλαμβανομένου του ισογείου) δεν έχει ανελκυστήρα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,90, ε) Είναι κατασκευασμένο με σκελετό (υποστυλώματα και πλάκες) από οπλισμένο σκυρόδεμα ή με τοίχους φέροντες από πέτρα με συνδετικό κονίαμα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,00, στ) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από οπτόπλινθους (τούβλα), εφαρμόζεται συντελεστής 0,90, ζ) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από τσιμεντόλιθους ή είναι προκατασκευασμένο, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,80, η) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από πέτρα χωρίς συνδετικό κονίαμα (ξερολιθιές ή λιθοδομές με σκέπη λάσπη), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,40, θ) Είναι κατασκευασμένο με τοίχους φέροντες από ωμόπλινθους ή καλάμια, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,30, ι) Έχει στέγη πρόχειρη δηλ. από σκέπη λαμαρίνα, αμιαντοτσιμέντο, σανίδες ή καλάμια (δεν υπάγεται στην περίπτωση αυτή η στέγη που έχει τελική επικάλυψη από φύλλα λαμαρίνας ή αμιαντοτσιμέντου πάνω σε μεταλλικό ή ξύλινο ζευκτό), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,20.

Κτίσματα κατασκευασμένα με τοίχους φέροντες από πέτρα χωρίς συνδετικό κονίαμα (ξερολιθιές κ.λ.π.), αλλά με εξωτερικά επιχρίσματα, δεν ανήκουν στην παραπάνω κατηγορία η`, αλλά στην ζ` και εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής, δηλ. 0,80.

6. Συντελεστής αποπεράτωσης (ΣΑΠ)

Για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής, τα οποία δεν είναι αποπερατωμένα κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 2, εφαρμόζονται συντελεστές ανάλογα με το στάδιο αποπεράτωσης το οποίο βρίσκονται.

Έτσι, όταν τα κτίσματα είναι:

α) Αποπερατωμένα ή θεωρούνται από το Νόμο αποπερατωμένα, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 1,00, β) στο στάδιο αποπεράτωσης του σκελετού, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,30, γ) στο στάδιο αποπεράτωσης των στοιχείων πλήρωσης (π.χ. οπτοπλινθοδομές), τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,35, δ) στο στάδιο αποπεράτωσης επιχρισμάτων, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,50, ε) στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων, τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,75.

7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)

Η παλαιότητα των κτισμάτων της κατηγορίας αυτής λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως

ακολουθως:

1 έως 5 χρόνια 0,90. 6 έως 10 χρόνια 0,80. 11 έως 20 χρόνια 0,70. 21 έως 30 χρόνια 0,60. 31 χρόνια και άνω 0,50.

8. Συντελεστής ειδικών συνθηκών

Σε περίπτωση που τα κτίρια γραφείων - καταστημάτων βρίσκονται κάτω από ειδικές συνθήκες, για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων τους εφαρμόζεται ειδικός συντελεστής, μειωτικής αυτής.

Έτσι, αν τα κτίσματα έχουν:

α) Κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, κατά την έννοια της παρ. 5α του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,70.

β) Υποστεί, πριν από το χρόνο φορολογίας ζημιές, που σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα, εφαρμόζεται συντελεστής ειδικών συνθηκών, όπως αυτός καθορίζεται στην παράγραφο 5β του άρθρου 2.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1311/03-12-1996, ορίζεται από 30-12-1996 ο τύπος και το περιεχόμενο εννέα φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3), καθώς και ειδικών κτιρίων οπουδήποτε και αν βρίσκονται (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8, Κ9).

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:

«....Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ.1129485/Γ0013ΠΟΛ. 1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2, παράγρ. δ έως και θ, παραγρ.1. άρθρ. 6, 7, 8, 9 και 10) 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.41 Ν. 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.

.....

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.....»

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2015) του κληρονομούμενου, ο οποίος απεβίωσε την 25-11-2015. Ο γιος του,, με Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμος (υπ' αρ./21-02-2017 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Ζακύνθου), με τις με αριθ./2016,

...../2016,/2017 και/2018 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσε διάφορα περιουσιακά στοιχεία.

Επειδή από τα δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία, ο έλεγχος έκρινε ως ανακριβή τα κάτωθι:

1) Τριώροφη οικοδομή αποτελούμενη από ενοικιαζόμενα δωμάτια συνολικής επιφάνειας 937,28 τ.μ. και πιο συγκεκριμένα:

α) Ισόγειο συνολικής επιφάνειας 337,68 τ.μ. εκ των οποίων 200,00 τ.μ. έχουν ανεγερθεί δυνάμει της υπ' αριθ./1988 Οικοδομικής άδειας του τμήματος Πολεοδομίας Ζακύνθου και 137,68 τ.μ. θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013 μετά των βεραντών του και μετά του ανοικτού αυτού υποστέγου.

β) Πρώτο υπέρ το ισόγειο όροφο συνολικής επιφάνειας 299,80 τ.μ. μετά των εξωστών του και

γ) από το δεύτερο υπέρ το ισόγειο όροφο συνολικής επιφάνειας 299,80 τ.μ. μετά των εξωστών του οι οποίοι δύο όροφοι θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

2) Ανεξάρτητο ισόγειο κατάστημα (μπαρ) επιφάνειας 9,44 μετά του βοηθητικού χώρου του 5,60 τ.μ. και μετά των ανοικτών υπόστεγων συνολικού εμβαδού 49,64 τ.μ. το οποίο θα τακτοποιηθεί σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

3) Αυθαίρετα ενοικιαζόμενα δωμάτια 65,67 μετά του ανοικτού υπόστεγου και μετά του βοηθητικού χώρου αυτής διώροφης αποθήκης ξύλινης κατασκευής (προκατασκευασμένη) 26,60 τ.μ. τα οποία θα τακτοποιηθούν σύμφωνα με τον ν. 4178/2013.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 25-10-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

1) Για το κτίριο 200,00 τ.μ. το οποίο έχει ανεγερθεί δυνάμει της υπ' αριθ./1988 οικοδομικής άδειας του τμήματος Πολεοδομίας Ζακύνθου και το οποίο δηλώνεται στο έντυπο Κ1, η συνολική αξία προέκυψε ως εξής:

Κόστος Εκκίνησης: $380,00 \times 1,40 = 532,00$

Ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια: $200 \times 1,10 = 220$

Συντελεστής Μεγέθους: 1 (μέχρι 200,00 τ.μ.)

Συντελεστής τρόπου κατασκευής: 0,95 (δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης)

Συντελεστής αποπεράτωσης: 1,00

Συντελεστής Παλαιότητας: 0,60 (άδεια οικοδομής 295/1988)

Συνολική αξία του κτίσματος: 66.712,80 € (έναντι δηλωθείσας 60.648,00 €)

Για το κτίριο αυθαιρέτου επιφάνειας 737,28 τ.μ. το οποίο επίσης δηλώνεται στο έντυπο Κ1 η συνολική αξία προέκυψε ως εξής:

Κόστος Εκκίνησης: $380,00 \times 1,40 = 532,00$

Ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια: 812,71

-Επιφάνεια κτίσματος $737 \times 1,10 = 811$

-Αποθήκη ακάλυπτο $2,85 \times 0,60 = 1,71$

$737 \times 1,10 = 811$

Συντελεστής Μεγέθους: 1,20

Συντελεστής τρόπου κατασκευής: 0,95 (δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης)

Συντελεστής Παλαιότητας: 1 (βάσει δήλωσης)

Συνολική αξία του κτίσματος: 492.892,35 € (έναντι δηλωθείσας 373.485,55 €)

2) Για το ανεξάρτητο ισόγειο κατάστημα (μπαρ) επιφάνειας 9,44 μετά του βοηθητικού χώρου του 5,60 τ.μ. (αποθήκη άνευ αδείας και συνορεύει με δημοτική οδό), το οποίο δηλώνεται στο έντυπο Κ3, η συνολική αξία προέκυψε ως εξής:

Κόστος Εκκίνησης: $320,00 \times 1,40 = 448,00$

Ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια: $15,04 \times 1,10 = 16,54$

Συντελεστής Μεγέθους: 1

Συντελεστής τρόπου κατασκευής: 0,95 (δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης)

Συντελεστής αποπεράτωσης: 1,00

Συντελεστής Παλαιότητας: 1 (βάσει δήλωσης)

Συνολική αξία του κτίσματος: 7.039,42 € (έναντι δηλωθείσας 4.613,50 €)

3) Για τα αυθαίρετα ενοικιαζόμενα δωμάτια 65,67 μετά του ανοικτού υπόστεγου και μετά του βοηθητικού χώρου αυτής διώροφης αποθήκης ξύλινης κατασκευής (προκατασκευασμένη) 26,60 τ.μ., ισόγεια αποθήκη άνευ αδείας και συνορεύει με δημοτική οδό) το οποίο δηλώνεται στο έντυπο Κ1, η συνολική αξία προέκυψε ως εξής:

Κόστος Εκκίνησης: $380,00 \times 1,40 = 532,00$

Ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια: $92,27 \times 1,10 = 101,49$

Συντελεστής Μεγέθους: 1

Συντελεστής τρόπου κατασκευής: 0,95 (δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης)

Συντελεστής αποπεράτωσης: 1,00

Συντελεστής Παλαιότητας: 1 (βάσει δήλωσης)

Συνολική αξία του κτίσματος: 51.293,04 € (έναντι δηλωθείσας 41.255,80 €)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 1884 του ΑΚ 1885, τα χρέη του κληρονομούμενου διαιρούνται μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με την μερίδα του καθενός.

Σχετικά με την επιβολή του προστίμου του άρθρ. 58

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

..... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, 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 του ν.δ.118/1973 (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.....

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

.....4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα

απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 58 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.....»

Επειδή, έχουν εφαρμοσθεί οι διατάξεις του άρθρ. 49§1 του ν. 4509/2017 για την επιεικέστερη μεταχείριση του προσφεύγοντα όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

	Άρθρο 58, 58 ^Α ή 59 Κ.Φ.Δ. 25%	Τόκοι Άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 37,23%	Σύνολο Προστίμου παρ. 1 αρ. 49 ν.4509/2017
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.592,33 €	6.397,84€	10.694,00 €

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς υπολόγισε την αξία των ανωτέρω κτισμάτων, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραμέτρους και ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθ. 58 του ν. 4174/2013 και τόκος του άρθ. 53 του ν. 4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 25-10-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. κατοίκου Ζακύνθου, οδός, κατά της με αριθ. /25-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	24.243,00 €	41.427,66 €	41.427,66 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	24.243,00 €	24.243,00 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	17.184,66 €	17.184,66 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	10.694,00 €	10.694,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	24.243,00 €	27.878,66 €	27.878,66 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.