



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08-03-2022

Αριθμός Απόφασης: 431



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@ aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της αριθμ. /18-10-2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./18-10-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **11.520,47€**, πλέον πρόσθετοι φόροι, ύψους **2.880,12€**, ήτοι συνολικό ποσό: **14.400,59€**.

Στη Δ.Ο.Υ. υποβλήθηκε η με αριθμ./28-08-2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς του, ο οποίος απεβίωσε στις 10/02/2020 και κατέλειπε την υπ' αριθμ./17-03-2011 δημοσία διαθήκη του, η οποία συντάχθηκε ενώπιον του συμβολαιογράφου και δημοσιεύθηκε με τα υπ' αρ./5-3-2020 πρακτικά δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου, από τους κληρονόμους του, ήτοι τους και 2) Στη μερίδα του πρώτου δηλώθηκε μεταξύ των άλλων και οικοδομή αποτελούμενη από ισόγειο κατάστημα εμβαδού 35,50 τμ, κατοικία α' ορόφου, εμβαδού 51,41 τ.μ. και αποθήκη –δώμα εμβαδού 15,76 τ.μ., κτισμένη σε οικόπεδο εμβαδού 57,38 τ.μ. στη Μακρυνίτσα Μαγνησίας, αξίας υπολογισθείσας σύμφωνα με τα στοιχεία του αντικειμενικού προσδιορισμού 85.309,49 €

Βάσει του από 15-12-2020 υπηρεσιακού σημειώματος προέκυψαν διαφορετικές αξίες των κληρονομιών ακινήτων. Από τον κληρονομούμενο,, για τον προσδιορισμό της παλαιότητας του κληρονομαίου ακινήτου προσκομίστηκε βεβαίωση ηλεκτροδότησης με ΑΠ που ανέφερε ως ημερομηνία ηλεκτροδότησης την 2-4-1990. Η παλαιότητα, έγινε δεκτή για το κατάστημα 35,5 τμ. και τα υπόλοιπα 8,5 τμ για την οικία.

Κατόπιν και του προσδιορισμού διαφορετικής αξίας για την κληρονόμο συντάχθηκαν τα από 30-06-2021 σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου για τους ως άνω κληρονόμους με τις υπ' αριθμόν ... και .../2021 αντιστοίχως προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς. Επί των εν λόγω πράξεων οι φορολογούμενοι δεν κατέθεσαν υπόμνημα.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε την αντικειμενική αξία τους και διαμόρφωσε την κληρονομιαία περιουσία ως εξής:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
1	Οικοδομή αποτελούμενη από ισόγειο κατάστημα 35,5 τ.μ. κατοικία α' ορόφου 51,41 τ.μ. αποθήκη στο δώμα 15,76 τ.μ. στη Μακρυνίτσα	85.309,49	114.246,48
2	Το με αρ. κυκλ. Ι.Χ.	500,00	9.000,00
3	Αγροτεμάχια στην περιοχή της Μακρυνίτσας	23.527,98	23.527,98
3	Οικοσκευή		3.808,22
4	Χρέη και βάρη		-877,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	109.337,47	149.705,66

Και υπολόγισε τον αναλογούντα φόρο και τις προσαυξήσεις βάσει του παρακάτω πίνακα:

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'	36.511,70€
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	24.991,23€
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	11.520,47€
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Η ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	2.880,12€
ΣΥΝΟΛΟ	14.400,59€

Στις 26/10/2021 παρέλαβαν οι κληρονόμοι τις από 12/10/2021 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου και τις υπ' αριθμόν και/18-10-2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντιστοίχως. Κατά των εν λόγω πράξεων ασκήθηκε εκ μέρους εκάστου των κληρονόμων οι υπ' αριθμόν/25-11-2021 και/25-11-2021 ενδικοφανείς προσφυγές αντιστοίχως.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομίας επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Δίχως αιτιολογία η Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη το βαθμό συγγένειας που είχε με τον κληρονομούμενο και τον κατέταξε όλως εσφαλμένως ως εξωτικό κληρονόμο, ενώ ήταν πρώτα ξαδέρφια, αφού οι μητέρες τους ήταν αδελφές.

2. Δεν υπολογίστηκε ορθά η παλαιότητα του κτιρίου που αποτελείται από ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 35,50 τ.μ., κατοικία α' ορόφου εμβαδού 51,41 τ.μ. και αποθήκη στο δώμα εμβαδού 15,76 τ.μ. κτισμένη εντός οικοπέδου συνολικού εμβαδού 57,38 τ.μ.. Δεν αναγνωρίστηκε η παλαιότητα παρά μόνο βάσει της υπ' αριθμ./26-06-2020 βεβαίωσης πρώτης ηλεκτροδότησης της Δ.Ε.Δ.Η.Ε. (αρ. παροχής) για επιφάνεια 44 τ.μ. ήτοι για τα 35,50 τ.μ. του ισογείου καταστήματος και τα υπόλοιπα 8,5 τ.μ. από τα συνολικά 51,41 τ.μ. του πρώτου ορόφου. Με αυτόν τον τρόπο αγνοήθηκε και η υπ' αριθμ./24-09-2020 βεβαίωση πρώτης ηλεκτροδότησης της Δ.Ε.Δ.Η.Ε. (αριθμός παροχής :) για επιφάνεια 69 τ.μ.. Κατά συνέπεια, ενώ προσκομίσθηκαν δύο πιστοποιητικά πρώτης ηλεκτροδότησης της Δ.Ε.Δ.Η.Ε. για συνολικά 44 τ.μ. και 69 τ.μ., ήτοι συνολικά 113 τ.μ. αυτά δεν ελήφθησαν υπόψη στο σύνολό τους.
3. Η ανωτέρω οικοδομή κτίστηκε κατά το χρονικό διάστημα της δεκαετίας του 1950, και για το λόγο αυτόν δεν υπάρχει άδεια οικοδομής ή κατασκευής της οικοδομής αυτής. Τούτο αποδεικνύεται με την υπ' αριθμ./27-06-2020 βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο ν. 4495/2017, την οποία έκανε ο πολιτικός μηχανικός, ο οποίος αναφέρει ότι το κτίσμα χρονολογείται προ του 1975 και επιπλέον ότι αυτό αποτελείται από μια ενιαία ασυνεκτική δόμηση, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν υπήρχε οιαδήποτε μεταγενέστερη προσθήκη.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».*

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».*

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29§1,2 του ν. 2961/2001: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην 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.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

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 που 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			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	—	—	30.000	—
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)

6.000	—	—	6.000	—
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1461 του Αστικού Κώδικα: «Τα πρόσωπα είναι μεταξύ τους συγγενείς εξ αίματος σε ευθεία γραμμή, αν το ένα κατάγεται από το άλλο (συγγένεια μεταξύ ανιόντων και κατιόντων). Συγγενείς εξ αίματος σε πλάγια γραμμή είναι τα πρόσωπα που, χωρίς να είναι συγγενείς σε ευθεία γραμμή, κατάγονται από τον ίδιο ανιόντα. Ο βαθμός της συγγένειας ορίζεται από τον αριθμό των γεννήσεων που συνδέουν τα πρόσωπα.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων είναι πρώτος εξάδελφος του κληρονομούμενου και η συγγένεια των πρώτων εξαδέλφων είναι συγγένεια τέταρτου βαθμού εκ πλαγίου, συνάγεται ότι ορθά εντάσσεται κατά τη φορολόγησή του η κληρονομιαία περιουσία στη Γ' κατηγορία, στην οποία εντάσσονται όπως ορίζεται ρητά κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις η φορολογία των κληρονομιών για τους εξωτικούς και τους λοιπούς –ήτοι πλην αυτών που εντάσσονται στις κατηγορίες Α' και Β' - βαθμούς συγγένειας. Είναι δε αδιάφορο εάν εκ παραδρομής χαρακτηρίστηκε ως εξωτικός, καθώς ο τρόπος φορολόγησης είναι ο ίδιος.

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός δέον να απορριφθεί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ν. 2961/2001 :

3. 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, 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 τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

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.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,
- β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,
- γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,
- δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο.

[...]

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75.

Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την το αρ. 1§6 της Α.1137/2020 «Καθορισμός της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου, κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και λήψης πιστοποιητικών των φορολογιών κεφαλαίου»

6. Με την παραλαβή της δήλωσης ή της αίτησης, η αρμόδια υπηρεσία της ΑΑΔΕ **διαπιστώνει την επισύναψη ή μη των απαιτούμενων και μόνο, κατά περίπτωση, δικαιολογητικών** (έλεγχος

πληρότητας του φακέλου και έλεγχος της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής φόρου άνω των 300 ευρώ, όπου τούτο προβλέπεται) και, εφόσον ο φάκελος είναι πλήρης, διεκπεραιώνει υποχρεωτικά τη δήλωση ή την αίτηση εντός των προθεσμιών που τίθενται στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 της παρούσας, χωρίς τη διενέργεια επαλήθευσης της συμφωνίας του περιεχομένου της δήλωσης με τα οριζόμενα στην κείμενη νομοθεσία. Δικαιολογητικά, των οποίων η προσκόμιση δεν προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία, δεν ζητούνται.[...]

Επειδή, κατά την προσκόμιση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. τρεις βεβαιώσεις της ΔΕΔΔΗΕ, ήτοι:

- η υπ' αριθμόν/26-06-2020 για τον αριθμό παροχής, με ημερομηνία έναρξης ηλεκτροδότησης 29-11-1967, χωρίς να συνοδεύεται από λογαριασμό ΔΕΗ για την εν λόγω παροχή, ώστε να προκύπτει η ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια και η χρήση
- η υπ' αριθμόν/26-06-2020 για τον αριθμό παροχής με ημερομηνία έναρξης ηλεκτροδότησης 29-05-1964, στην οποία επισυναπτόταν λογαριασμός ΔΕΗ -επαγγελματικό τιμολόγιο για ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια 69 τ.μ.,
- η υπ' αριθμόν/24-09-2020 για τον αριθμό παροχής με ημερομηνία έναρξης 2-4-1990, στην οποία επισυναπτόταν λογαριασμός ΔΕΗ- οικιακό τιμολόγιο για ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια 44 τ.μ.

Στη δήλωση φορολογίας κληρονομιάς στο πλαίσιο υπ' αρ. 1 στο οποίο περιγράφονταν τα επίδικα ακίνητα που κληρονομούσε η (διώροφη οικοδομή εμβαδού 102 τμ. σε κάθε όροφο κτισμένη σε οικόπεδο 150,26 τμ.) αναγράφεται όσον αφορά την παλαιότητα: «έγγραφο ΔΕΔΔΗΕ 1964». Όσον αφορά δε τα ακίνητα του προσφεύγοντος που δηλώνονται στο πλαίσιο 2 της δήλωσης φορολογίας κληρονομιάς αναγράφεται όσον αφορά την παλαιότητα «έγγραφο ΔΕΔΔΗΕ 1967,»

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου η παλαιότητα και η έκταση της επιφάνειας ελήφθησαν υπόψη από τη βεβαίωση ηλεκτροδότησης για την παροχή με Αριθμό για επιφάνεια 44 τμ. Τα 69 τ.μ., δε στα οποία αναφέρεται ο προσφεύγων δεν μπορούσαν να συνυπολογιστούν επιπλέον, καθώς τα στοιχεία που σχετίζονταν με το έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ για την παλαιότητα από το 1967, όπως ο αριθμός παροχής και η ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια, αξιοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας της, σύμφωνα με τα όσα ανέγραφαν οι ίδιοι στη δήλωση φόρου κληρονομιάς που είχαν προσκομίσει. Η λήψη δε υπόψη εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. για τον υπολογισμό της παλαιότητας της κληρονομιαίας περιουσίας του όλων των τετραγωνικών μέτρων που αναφέρονται στον λογαριασμό, ήτοι των 44 τ.μ. (35,50τ.μ. για το ισόγειο κατάστημα και 8,5 τ.μ. για τον υπολογισμό της αξίας της οικίας του α'ορόφου), αντί μόνο των 35,50 τ.μ. που αναλογούσαν στο ισόγειο κατάστημα, ήταν προς όφελος του φορολογουμένου.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι με την κατάθεση των υπ' αριθμών/25-11-2021 και/25-11-2021 ενδικοφανών προσφυγών των κληρονόμων και προσκομίζεται φάκελος στον οποίο μεταξύ άλλων περιλαμβάνονται οι εξής βεβαιώσεις της ΔΕΔΔΗΕ:

- η υπ' αριθμόν/26-06-2020 για τον αριθμό παροχής, με ημερομηνία έναρξης ηλεκτροδότησης 29-11-1967, χωρίς να συνοδεύεται από λογαριασμό ΔΕΗ για την εν λόγω παροχή, ώστε να προκύπτει η ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια και η χρήση
- η υπ' αριθμόν /26-06-2020 για τον αριθμό παροχής με ημερομηνία έναρξης ηλεκτροδότησης 29-05-1964, στην οποία επισυναπτόταν λογαριασμός ΔΕΗ-επαγγελματικό τιμολόγιο για **ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια 44 τ.μ.** ,
- η υπ' αριθμόν/24-09-2020 για τον αριθμό παροχής με ημερομηνία έναρξης 2-4-1990, στην οποία επισυναπτόταν λογαριασμός ΔΕΗ-οικιακό τιμολόγιο για **ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια 69 τ.μ.**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός των πλαισίων της αρχής της νομιμότητας, καθώς κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, η διοίκηση βασίστηκε στα στοιχεία που οι ίδιοι οι κληρονόμοι προσκόμισαν στηριζόμενη στις ισχύουσες διατάξεις. Εναπόκειται, δε, στην ευθύνη των εκάστοτε κληρονόμων η ορθή αποτύπωση και περιγραφή των αληθών στοιχείων βάσει των οποίων υπολογίζεται ο φόρος κληρονομίας.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1149/1994 (όπως ισχύει βάσει της 60449 ΕΞ 2021 κοινής υπουργικής απόφασης- ΦΕΚ 2146/Β/24-5-2021 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «20. 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). Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από την χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο, όπως προγενέστερος τίτλος κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, καθώς και από τη βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής του ακινήτου στις ισχύουσες κατά την έκδοση της βεβαίωσης διατάξεις περί ρύθμισης αυθαιρέτων, όπως εκδίδεται από το σχετικό πληροφοριακό σύστημα του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, συνοδευόμενη από το αντίστοιχο φύλλο καταγραφής. Στην τελευταία περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, για τον υπολογισμό της παλαιότητας λαμβάνεται υπόψη η καταληκτική ημερομηνία του διαστήματος που αναγράφεται στο πεδίο παλαιότητας του αντίστοιχου φύλλου καταγραφής. Άδειες αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες ανακαίνισης που δεν θίγουν τον φέροντα οργανισμό

του κτιρίου, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας. Ειδικά σε διατηρητέα ακίνητα που έχουν ανακαινισθεί ριζικά, έστω και αν δεν θίγεται ο φέρων οργανισμός του κτιρίου, η παλαιότητα υπολογίζεται δύο χρόνια μετά την ημερομηνία έκδοσης της άδειας ανακαίνισης. Χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δε λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Για να εφαρμοσθεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίσμα να είναι πλήρως αποπερατωμένο.... Για να εφαρμοσθεί συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίσμα να είναι πλήρως αποπερατωμένο..... Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα, ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω.»

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω για τον προσδιορισμό της παλαιότητας των ακινήτων απαιτείται οικοδομική άδεια. Σε περίπτωση δε απουσίας της οικοδομικής άδειας, η παλαιότητα αποδεικνύεται από την ημερομηνία της πρώτης ηλεκτροδότησης του κτίσματος. Ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. ενήργησε εντός των πλαισίων της αρχής της νομιμότητας, λαμβάνοντας, ως όφειλε, υπόψη τη δήλωση φόρου κληρονομίας και τις βεβαιώσεις της ΔΕΔΔΗΕ για τη συγκεκριμένη επιφάνεια που προσκόμισαν οι φορολογούμενοι.

Επειδή, ωστόσο ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε την υπ αριθμ. δήλωση ένταξης στο ν. 4495/2017 με ημερομηνία υπαγωγής την 29/06/2020, σύμφωνα με την οποία το επίμαχο κτίριο υφίσταται πριν από το έτος 1975, ενώ για την κατασκευή του δε βρέθηκε έκδοση άδειας οικοδομής και για το λόγο αυτό έχει υπαχθεί στον νόμο των αυθαιρέτων (ν. 4495/2017) στην κατηγορία 1 ως αυθαίρετο κτίσμα προ του 1975, η δε τακτοποίησή του εκκρεμεί με τον θάνατο του κληρονομούμενου και πρέπει να την ολοκληρώσει ο κληρονόμος του. Κατά συνέπεια ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αναφορικά με τον πρώτο όροφο και το δώμα πρέπει να τροποποιηθεί ως εξής:

Ισόγειο Κατάστημα : 35.784,00€ (ειλικρινές)

Όροφος : $(1200 * 51,41 * 0,6) = 37.015,20€$

Δώμα : $(1200 * 1,05 * 15,76 * 1,05 * 0,6) = 12.510,29€$

Άρα συνολική αξία ακινήτου $35.784,00 + 37.015,20 + 12.510,29 = 85.309,49€$

Ως εκ τούτου η αντικειμενική αξία της κληρονομικής μερίδας διαμορφώνεται ως εξής:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (€)

1	Οικοδομή αποτελούμενη από ισόγειο κατάστημα 35,5 τ.μ. κατοικία α' ορόφου 51,41 τ.μ. αποθήκη στο δώμα 15,76 τ.μ. στη Μακρυνίτσα	85.309,49	85.309,49
2	Το με αρ. κυκλ. Ι.Χ.	500,00	9.000,00
3	Αγροτεμάχια στην περιοχή της Μακρυνίτσας	23.527,98	23.527,98
3	Οικοσκευή (1/30)		2.843,65
4	Χρέη και βάρη		-877,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	109.337,47	119.804,12

Ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου προκύπτει βάσει του παρακάτω πίνακα:

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'	27.541,24€
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	24.991,23€
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	2.550,01€
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Η ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ (10%)	255,00€
ΣΥΝΟΛΟ	2.805,01€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αρ./2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση για την προσφεύγουσα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ./2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---------------	-----------------------

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	11.520,47€	2.550,01€
Τόκοι και προσαυξήσεις	2.880,12€	255,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.400,59€	2.805,01€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.