



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08-03-2022

Αριθμός Απόφασης: 430



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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 της 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 της, 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./2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **45.288,77€**, πλέον πρόσθετοι φόροι, ύψους **22.644,38€**, ήτοι συνολικό ποσό: **67.933,15€**.

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, ΑΦΜ και 2), συζ., ΑΦΜ Στη μερίδα της δεύτερης δηλώθηκε διώροφη οικοδομή εμβαδού 102 τ.μ. σε κάθε όροφο, η οποία λειτουργεί ως τουριστικό κατάλυμα Γ' κατηγορίας, κτισμένη σε οικόπεδο εμβαδού 150,26 τ.μ. στη, αξίας υπολογισθείσας σύμφωνα με τα στοιχεία του αντικειμενικού προσδιορισμού με έντυπο Κ6 (Ξενοδοχεία και γενικά τουριστικές εγκαταστάσεις) 77.683,20 €

Στην υπό κρίση περίπτωση και λόγω μη προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών η αξία των κληρονομιών ακινήτων υπολογίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1099/11-7-2005 Υ.Ο. Βάσει του από 15-12-2020 υπηρεσιακού σημειώματος 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 των ακινήτων και διαμόρφωσε την κληρονομιαία περιουσία ως εξής:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

		(€)	(€)
1	Διώροφη οικοδομή 102 τ.μ. σε κάθε όροφο, η οποία λειτουργεί ως τουριστικό κατάλυμα στη Μακρυνίτσα	77.683,20	223.776,00
2	Οικοσκευή	2.589,44	7.459,20
3	Χρέη και βάρη	-623,00	-623,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	79.649,64	230.612,20

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΄	60.783,66€
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	15.494,89€
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	45.288,77€
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Η ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	22.644,38€
ΣΥΝΟΛΟ	67.933,15€

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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομίας επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Αναφορικά με το ακίνητο που κληρονόμησε, ήτοι τη διώροφη οικοδομή που βρίσκεται στην Μακρυνίτσα, δεν αναγνωρίστηκε η ορθή παλαιότητα του εν λόγω κτίσματος και ο υπολογισμός της Δ.Ο.Υ. είναι εσφαλμένος, διότι δεν ελήφθη υπόψη η υπ' αριθμ. /26-06-2020 βεβαίωση πρώτης ηλεκτροδότησης της Δ.Ε.Δ.Η.Ε. (αριθμός παροχής :) για συνολική επιφάνεια 102 τ.μ., καθώς εκ παραδρομής θεωρήθηκε ως βεβαίωση πρώτης ηλεκτροδότησης άλλη βεβαίωση από την ανωτέρω, που αφορούσε σε άλλο ακίνητο που κληρονόμησε ο σύζυγός της, με ΑΦΜ
2. Η ανωτέρω οικοδομή υφίσταται ήδη από το έτος 1955 και αυτό αποδεικνύεται τόσο από το υπ' αριθμ. /1955 συμβόλαιο του άλλοτε συμβολαιογράφου , όσο και από την υποθήκη υπέρ της Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος το 1955 σε βάρος του ακινήτου

αυτού και του τότε ιδιοκτήτη του. Επιπλέον, η παλαιότητα του ακινήτου αυτού αποδεικνύεται και με την υπ' αριθμ./29-06-2017 βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο ν. 4495/2017, την οποία έκανε ο πολιτικός μηχανικός Β....., όπου στην τεχνική του έκθεση ρητώς αναφέρεται ότι «νομιμοποιείται αυθαίρετη κατασκευή που αδειοδοτήθηκε σύμφωνα με έγγραφα δανειοδότησης από την Αγροτική Τράπεζα μετά τον σεισμό του 1955 (πρώτος όροφος) και το 1965 (δεύτερος όροφος). Τέλος η παλαιότητα του κτιρίου προκύπτει και από την πρώτη σύνδεση παροχής ηλεκτρικού ρεύματος που έγινε το 1966, όπως επίσης και από τη βεβαίωση του Ε.Ο.Τ. σχετικά με τη λειτουργία της οικοδομής ως ξενώνα με την αριθμ./25-04-1983 προσωρινή άδεια λειτουργίας.

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. 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:

Β. 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 ΠΟΛ 1099/2005: ΘΕΜΑ: Οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών.

Με αφορμή ερωτήματα που μας τέθηκαν και προκειμένου να μην υπάρξουν στο μέλλον αμφισβητήσεις ως προς την εφαρμογή των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ5, Κ7, Κ8 και Κ9 για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών κτισμάτων ειδικών κατηγοριών ακινήτων, σας διευκρινίζουμε τα εξής

Όπως είναι γνωστό από 30-12-96 εφαρμόζεται η αριθμ.1129485/479/Γ0013 [ΠΟΛ.1310/3.12.1996](#) απόφαση του Υπ. Οικονομικών με την οποία προσδιορίζεται η αξία κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και η αρ. 1129478/480/Γ0013 ΠΟΛ.1311/3.12.1996 απόφαση με την οποία ορίζεται 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 τους (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3) καθώς και ειδικών κτιρίων οπουδήποτε κι αν βρίσκονται (έντυπα Κ4,Κ5,Κ6,Κ7,Κ8,Κ9)

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ. 1129485/Γ0013 [ΠΟΛ.1310/3.12.1996](#) απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2,παραγρ. δ έως και θ, παραγρ. 1, αρθρ. 6,7,8,9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρηση της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ. 1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41ν.1249/82, διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων K4, K5, K6, K7, K8 και K9 είναι η ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου. Διευκρινίζεται ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης (παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλεια της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοση της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων

Επίσης με την παραπάνω απόφαση (παραγρ. 1,αρθρ.6,8,9) ορίζεται ότι για τις κατηγορίες των κτισμάτων:

α. Σταθμών αυτοκινήτων - Βιομηχανικών και Βιοτεχνικών κτιρίων (έντυπο K4).

β. Ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - Νοσηλευτηρίων και Ευαγών Ιδρυμάτων (έντυπο K6). γ. Εκπαιδευτηρίων (έντυπο K7).

εκτός της σχετικής οικοδομικής άδειας, πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται και η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία. Σε περίπτωση που έχει διακοπεί η λειτουργία λόγω παύσης των εργασιών της στεγαζόμενης σ' αυτά επιχείρησης ή δραστηριότητας, προσκομίζεται η άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν από τη διακοπή

Προϋπόθεση λοιπόν για την εφαρμογή των εντύπων K4, K6 και K7, είναι η ύπαρξη τόσο οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, όπως ορίζεται παραπάνω, όσο και η αντίστοιχη άδεια λειτουργίας η προβλεπόμενη για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου.[...]

Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων K4,K5,K6,K7,K8 και K9 (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 K3, ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα 1 και 2 κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο.

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 κληρονομίας 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 κληρονομίας 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».

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι με την κατάθεση των υπ' αριθμών/25-11-2021 και 32643/25-11-2021 ενδικοφανών προσφυγών των κληρονόμων καιπροσκομίζεται 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 40104639 με ημερομηνία έναρξης 2-4-1990, στην οποία επισυναπτόταν λογαριασμός ΔΕΗ-οικιακό τιμολόγιο για ηλεκτροδοτούμενη επιφάνεια 69 τ.μ.

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.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε την υπ αριθμ. δήλωση ένταξης στο ν. 4178/2013 με ημερομηνία υπαγωγής την 29/06/2017, σύμφωνα με την οποία το επίμαχο κτίριο υφίσταται πριν από την 09/06/1975. Επιπλέον η τεχνική έκθεση της ανωτέρω δήλωσης αναφέρει ότι νομιμοποιήθηκε αυθαίρετη κατασκευή που αδειοδοτήθηκε σύμφωνα με έγγραφα δανειοδότησης από την Αγροτική τράπεζα μετά το σεισμό του 1955 στο Το κτίριο κατασκευάστηκε σε δύο στάδια αποπεράτωσης ένα το 1955 (πρώτος όροφος) και ένα το 1965 (δεύτερος όροφος). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου υπολογισμού της παλαιότητας του κτιρίου γίνεται δεκτός και ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου βάσει των εντύπων 1 και 2 (επαγγελματική στέγη) πρέπει να τροποποιηθεί λαμβάνοντας υπόψη του συντελεστές παλαιότητας 0,80 (για ισόγειο επαγγελματικής στέγης παλαιότητας άνω των 16 ετών) και 0,60 (για όροφο επαγγελματικής στέγης παλαιότητας άνω των 26 ετών) ως εξής:

Ισόγειο: $(1200 \times 102 \times 0,90 \times 0,80) = 88.128,00\text{€}$

Όροφος : $(1200 \times 1,05 \times 102 \times 0,6) = 77.112,00\text{€}$

Άρα συνολική αξία ακινήτου $88.128,00\text{€} + 77.112,00\text{€} = 165.240,00\text{€}$

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

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (€)
1	Διώροφη οικοδομή 102 τ.μ. σε κάθε όροφο, η οποία λειτουργεί ως τουριστικό κατάλυμα στη Μακρυνίτσα	77.683,20	165.240,00
3	Οικοσκευή (1/30)	2.589,44	5.508,00
4	Χρέη και βάρη	-623,00	-623,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	79.649,64	170.125,00

Ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου προκύπτει βάσει του παρακάτω πίνακα:

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄	42.637,50€
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	15.494,89€
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	27.142,61€
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Η ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	13.571,31€
ΣΥΝΟΛΟ	40.713,92€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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	45.288,77€	27.142,61€
Τόκοι και προσαυξήσεις	22.644,38€	13.571,31€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	67.933,15€	40.713,92€

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.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.