



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 27.05.2020

Αριθμός Απόφασης: 941

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45  
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
FAX : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. ....4/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

**4.** Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα

μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από .....2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., Α.Φ.Μ. .... κατά της με αριθμό .....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλ. ..../2009, ..../2009, ..../2012, ..../2012, αρ. φακ. ..../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό .....12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης ..../2009, ..../2009, ..../2012, ..../2012, αρ. φακ. ..../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., Α.Φ.Μ. ...., η οποία ασκήθηκε 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 τη με αριθμό .....12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. ..../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε βάσει των με αριθμό ..../2009, ..../2009, ..../2012, ..../2012 και ..../2019 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς τις οποίες υπέβαλε η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του κατά την 01.12.2008 αποβιώσαντος πατέρα της ..... η συνολική αξία της κληρονομικής της μερίδας προσδιορίστηκε σε 428.376,59€ και επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ποσού 4.551,67€ και σύνολο τόκων προστίμου και πρόσθετων φόρων ποσού 3.272,66€ ήτοι συνολικό ποσό 7.824,33€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό .....12.2019 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση.

- 2) Λανθασμένος υπολογισμός της αξίας α) του με αριθμό κυκλοφορίας .....ΙΧ αυτοκινήτου, εργοστασίου κατασκευής OPEL, μοντέλου CORSA β) του διαξονικού γεωργικού ελκυστήρα με αριθμό κυκλοφορίας ..... και εργοστασίου κατασκευής HURLIMANN και γ) ημιυπόγειου χώρου επί των οδών ..... στο Κιλκίς.
- 3) Μη ορθώς υπολογισμός του παθητικού της κληρονομιάς.

**Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή,** με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».*

**Επειδή,** με βάση τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».*

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις*

φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

**Επειδή,** με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση»

**Επειδή,** βάσει της από 24.12.2019 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οι υποβληθείσες από την προσφεύγουσα με αριθμό ..../2009, ..../2009 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς κρίθηκαν ανακριβείς, λόγω μη ορθής αναγραφής της κληρονομιάς αξίας στοιχείων της κληρονομιάς.

**Επειδή,** η ερειδόμενη στην από 24.12.2019 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 24.12.2019 ήτοι εντός δεκαετίας από την υποβολή των ανωτέρω ανακριβών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, ως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. ....4/2013 (για τις ανακριβείς δηλώσεις).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 24.12.2019 το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν είχε παραγραφεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή,** με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

**Επειδή,** με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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,** με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

**Επειδή**, με βάση τη διάταξη της περ. Β του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 αυξομείωσής 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».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1149/1994 «Τροποποίηση, βελτίωση και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα» ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 2**

1. Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και μόνον αν αυτά (ακίνητα) βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο σύστημα.

.....

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από: α) την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του. Εάν δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω αποδεικτικά στοιχεία, τότε η κατηγορία (το είδος) του ακινήτου, αποδεικνύεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματός του. Εάν όμως στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου και η αξία του υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να διασταυρωθούν και από την δήλωση φόρου εισοδήματος του πωλητή, κληρονόμου ή δωρητού. Σε περίπτωση που το κτίριο είναι κενό κατά το χρόνο της φορολογίας, ως χρήση λαμβάνεται η αναφερόμενη στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια και σε περίπτωση που δεν υπάρχει άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή άλλο έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία πριν τη διακοπή χρήσης του κτιρίου.

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."

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό, έντυπο, ως ακολούθως:

.....

β) Με το έντυπο 2 υπολογίζεται η αξία της επαγγελματικής στέγης στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων.

.....

5. Ως βάση μέτρησης των ορόφων ενός κτιρίου λαμβάνεται το υπόγειο, έτσι όπως αυτό κατά νόμο ορίζεται. Μετά το υπόγειο ακολουθούν ισόγειο, α' όροφος, β' όροφος, κ.λπ.

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο βλέπει σε ένα δρόμο, ο καθορισμός των ορόφων όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο αυτό. Κάτω από τη στάθμη του υπογείου όλοι οι χώροι που τυχόν δημιουργούνται θεωρούνται και αυτοί υπόγειοι.

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο βλέπει σε δύο δρόμους, ο καθορισμός των ορόφων των οριζόντιων ιδιοκτησιών που βλέπουν στον κάθε δρόμο γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο), στο δρόμο αυτό, ενώ των οριζόντιων ιδιοκτησιών που βλέπουν και στους δύο δρόμους γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο με τη χαμηλότερη στάθμη. Οριζόντια ιδιοκτησία που δε βλέπει σε δρόμο και βρίσκεται κάτω από τη στάθμη υπόγειας οριζόντιας ιδιοκτησίας, θεωρείται και αυτή υπόγειο.

6. Υπόγειο θεωρείται ο όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως υπόγειο στην αντίστοιχη άδεια της Πολεοδομικής Υπηρεσίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γενικά σε κάθε τίτλο κτήσης του.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω στοιχεία ο χαρακτηρισμός ενός χώρου ως υπογείου θα πιστοποιείται από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία ή από βεβαίωση διπλωματούχου μηχανικού. Απαιτείται η προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων σε όλες τις περιπτώσεις υπογείων εκτός των περιπτώσεων που ο υπόγειος χώρος έχει είσοδο αποκλειστικά από το κεντρικό κλιμακοστάσιο ή από εσωτερικό ισόγειο χώρο ή είναι χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων.

Ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι, εκτός αν αποδεικνύεται, μετά από προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας, ότι αυτοί είναι υπόγειοι.

#### **Άρθρο 4**

##### **1. Φορολογητέα Αξία**

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 2 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της.

.....

### 3.-Συντελεστής Πρόσοψης

Η φορολογητέα αξία επηρεάζεται ανάλογα με το που έχει πρόσοψη η επαγγελματική στέγη. Η πρόσοψη λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 2 της απόφασης αυτής. Για το σκοπό αυτό εφαρμόζονται, συντελεστές αυξομείωσης.

Ετσι, αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη:

α) Σε ένα μόνο δρόμο ή σε κοινόχρηστο γενικά χώρο, εφαρμόζεται συντελεστής 1,00

β) Σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία ή σε δρόμο και κοινόχρηστο χώρο ή αποκλειστικά σε πλατεία, κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 1,08. Ο ίδιος συντελεστής εφαρμόζεται και σε περίπτωση που η επαγγελματική στέγη έχει δύο ή περισσότερες προσόψεις σε ενιαίο κοινόχρηστο χώρο.

γ) Σε δρόμο ή δρόμους ή σε κοινόχρηστο χώρο που η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών (σε όλους τους δρόμους που έχει πρόσοψη) είναι μικρότερη ή ίση των 6,00 μέτρων, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80

δ) Αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο ή σε αίθριο, κατά την έννοια της παρ. 13 του άρθρου 2, ή σε στοά διαμπερή, κατά την έννοια της παραγράφου 14 του άρθρου 2 ή βρίσκεται σε οικόπεδο τυφλό ή οικόπεδο που επικοινωνεί με δρόμο αποκλειστικά με πραγματική δουλειά διόδου και βρίσκεται:

δα) Στο ισόγειο ή υπόγειο, εφαρμόζεται συντελεστής 0,70

δβ) Σε άλλο, πλην του ισογείου και υπογείου, όροφο, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80

Η επαγγελματική στέγη θεωρείται ότι έχει πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο ή σε αίθριο όταν:

- Δεν έχει άνοιγμα προς την πρόσοψη του οικοπέδου.

- Έχει άνοιγμα προς την πρόσοψη του οικοπέδου, αλλά παρεμβάλλεται άλλο κτίριο του οποίου η οροφή βρίσκεται σε ψηλότερη στάθμη από το δάπεδο της υπό εξέταση επαγγελματικής στέγης.

ε) Αποκλειστικά σε στοά τυφλή, κατά την έννοια της παραγράφου 15 του άρθρου 2, ή δεν έχει πρόσοψη σε εξωτερικό χώρο του κτιρίου και βρίσκεται:

εα) Στο ισόγειο ή υπόγειο, εφαρμόζεται συντελεστής 0,50

εβ) Σε άλλο, πλην του ισογείου και υπογείου, όροφο, εφαρμόζεται συντελεστής 0,70

.....

### 4.-Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ)



Για τον εφαρμοστέο συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ) ορισμένης επαγγελματικής στέγης λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές εμπορικότητας (ΣΕ) των δρόμων που περιβάλλουν το οικοπέδο, στο οποίο βρίσκεται η επαγγελματική στέγη. Για το ΣΕ καθενός από τους δρόμους ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

- Ως Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ) λαμβάνεται:

α) Για επαγγελματική στέγη, που βρίσκεται στο ισόγειο ή υπόγειο:

αα) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο Σ.Ε. του δρόμου τούτου.

αβ) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη σε δύο ή περισσότερους δρόμους, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο μεγαλύτερος από αυτούς που ισχύουν μεταξύ των δρόμων.

αγ) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου ή σε αίθριο ή σε τυφλή στοά και βρίσκεται σε οικόπεδο που έχει πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο Σ.Ε. του δρόμου.

αδ) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου ή σε αίθριο ή σε στοά (διαμπερή ή τυφλή) και βρίσκεται σε οικόπεδο που έχει πρόσοψη σε δύο ή περισσότερους δρόμους, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο μέσος όρος των Σ.Ε. των δρόμων στους οποίους έχει πρόσοψη το οικόπεδο.

αε) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε υπόγειο που δεν έχει πρόσοψη, γιατί η οροφή του βρίσκεται στο ύψος ή κάτω από την επιφάνεια του εδάφους, ως Συντελεστής Εμπορικότητας (Σ.Ε.) λαμβάνεται αυτός των υπόλοιπων δρόμων της κυκλικής ζώνης στην οποία ανήκει, χωρίς την εφαρμογή των συντελεστών πρόσοψης.

β) Για επαγγελματική στέγη, που βρίσκεται σε άλλο, πλην του ισογείου και υπογείου, όροφο:

βα) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε οικόπεδο που έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο Σ.Ε. του δρόμου τούτου.

ββ) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε οικόπεδο που έχει πρόσοψη σε δύο ή περισσότερους δρόμους, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο μεγαλύτερος Σ.Ε. των δρόμων.

**Επειδή**, από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκαν διαφορές βάσει δήλωσης και ελέγχου ως προς τη φορολογητέα αξία, μεταξύ άλλων και των κατωτέρω κληρονομιών στοιχείων της προσφεύγουσας.

|   | Περιγραφή στοιχείων ενεργητικού κληρονομιάς                                                                | Βάσει δήλωσης | Βάση ελέγχου |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------|
| 1 | Ημιυπόγειος χώρος εμβαδού μεικτού 40 τ.μ. με αρ. .... οικοδομής κείμενης σε οικόπεδο εμβαδού 706 τ.μ., στο | 4.410,00      | 18.144,00    |

|   |                                                                                                                                                                                            |        |          |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------|
|   | Ο.Τ. .... στη διασταύρωση των οδών ..... στο Κιλκίς (αρ. οικ. άδειας .....10.1997)                                                                                                         |        |          |
| 2 | Επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ....., εργοστασίου κατασκευής OPEL, τύπου CORSA GLS, χρώματος θαλασσί, με αριθμό πλαισίου ..... και ημερομηνία 1 <sup>ης</sup> άδειας .....1995 | 200,00 | 3.000,00 |
| 3 | Διαξονικός γεωργικός ελκυστήρας, με αριθμό πλαισίου ....., με αριθμό κυκλοφορίας ..... εργοστασίου κατασκευής HURLIMANN                                                                    | 100,00 | 4.000,00 |

**Επειδή**, εν προκειμένω το υπό κρίση ακίνητο είναι ημιυπόγειο και βάσει της παρ. 6 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1149/1994 για να χαρακτηριστεί ένα ακίνητο υπόγειο απαιτείται βεβαίωση της πολεοδομικής υπηρεσίας η οποία δεν προσκομίσθηκε και συνακόλουθα ορθώς το ακίνητο θεωρήθηκε ισόγειο από τη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να εφαρμοσθεί μειωτικός συντελεστής πρόσοψης 0,8 για ακίνητο που έχει είσοδο αποκλειστικά από εσωτερικό χώρο κτιρίου χωρίς να προσκομίζει κάποιο στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού της αναφέροντας απλά ότι το ακίνητο δεν έχει πρόσοψη.

**Επειδή**, η αξία του υπό κρίση ακινήτου προσδιορίσθηκε ορθώς από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ σε 8.144,00€, ήτοι 1.050,00 (Τιμή ζώνης) X 1 (συντελεστής πρόσοψης) X 0,8 (συντελεστής ορόφου) X 40 (επιφάνεια) X 0,90 (συντελεστής επιφάνειας, καθώς η επιφάνεια λαμβάνεται συνολικά για το υπόγειο και ισόγειο) X 0,60 (συντελεστής παλαιότητας) 1 (συντελεστής αποπεράτωσης) = 18.144,00€.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή για την εκτίμηση της αξίας του κληρονομηθέντος επιβατικού αυτοκινήτου εργοστασίου κατασκευής OPEL μοντέλου CORSA, έτους 1<sup>ης</sup> κυκλοφορίας 1995, με παλαιότητα 13 ετών κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας (2008), έλαβε ως συγκριτικό στοιχείο όμοιο μοντέλο εννέα ετών του οποίου η αξία το έτος 2013 εκτιμήθηκε προς 4.300,00€ (Θ ..../2013). Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κρινόμενο στοιχείο μειονεκτεί ως προς την παλαιότητα και το χρόνο φορολογίας κρίνουμε ότι η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ορθώς προσδιόρισε την αξία του σε 3.000,00€.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή για την εκτίμηση της αξίας του γεωργικού ελκυστήρα εργοστασίου κατασκευής HURLIMANN, έτους 1<sup>ης</sup> κυκλοφορίας 1981, με παλαιότητα 27 ετών κατά το χρόνο φορολογίας έλαβε ως συγκριτικό στοιχείο δικαίωμα κυριότητας 50% γεωργικού ελκυστήρα, έτους πρώτης κυκλοφορίας 1982 με χρόνο φορολογίας το έτος 2008 του οποίου η αξία εκτιμήθηκε προς 2.000,00€ (Θ .../2008). Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κρινόμενο και το συγκριτικό στοιχείο έχουν ίδια παλαιότητα και χρόνο φορολογίας κρίνουμε ότι η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ορθώς προσδιόρισε την αξία του δικαιώματος πλήρους κυριότητας του υπό κρίση γεωργικού ελκυστήρα μεταβιβασθέντος λόγω θανάτου κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% σε 4.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου προσδιορισμού της αξίας συγκεκριμένων στοιχείων της κληρονομιάς απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

### **Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή**, σύμφωνα με την περ. ε της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν 2961/2001

*«1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα:*

*.....*  
ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς».

**Επειδή**, με βάση τη διάταξη των παρ. 1, 3 και 5 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 κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.*

*.....*

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) Τα χρέη από νοσήλια που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού».

.....

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.

.....

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 πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή από το δηλωθέν παθητικό της υπό κρίση κληρονομιάς δεν έκανε αποδεκτό μεταξύ άλλων τα παρακάτω στοιχεία (χρέη/ βάρη)

| Περιγραφή στοιχείων του παθητικού                                  | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου |
|--------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|
| Οφειλή στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ΑΤΕΒΑΝΚ (κατάστημα Κιλκίς) | 1.557,57€     | 0,00€         |
| Οφειλή στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ΑΤΕΒΑΝΚ (κατάστημα Κιλκίς) | 1.992,36€     | 0,00€         |

**Επειδή**, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή με ημερομηνία έκδοσης 22.01.2020 εκτυπώσεις κινήσεων λογαριασμών ασφαλιστρων του κληρονομούμενου από την πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ (κατάστημα Αξιούπολης Κιλκίς) και συγκεκριμένα των με αριθμούς ..... λογαριασμών από τις οποίες προκύπτει ότι οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες οφειλές του κληρονομούμενου την ημερομηνία θανάτου του (01.12.2008) ανερχόταν σε 1.728,28€ και 1.398,65€ αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός, το σύνολο του παθητικού επαναπροσδιορίζεται διά της παρούσας απόφασης σε 283.366,14€ και η φορολογητέα αξία της κληρονομικής της μερίδας, συνυπολογιζόμενων των προγενέστερων γονικών παροχών (101.630,89€), σε 257.489,99€ (439.225,24€+ 101.630,89€ - 283.366,14€). Ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, υπολογίζεται ως εξής:

|                                                                                                | <b>ελέγχου</b> | <b>απόφασης</b> | <b>Διαφορά<br/>απόφασης<br/>ελέγχου</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------|-----------------------------------------|
| Φορολογητέα αξία                                                                               | 260.616,92€    | 257.489,99€     | 3.126,93€                               |
| αφορολόγητο                                                                                    | 95.000,00€     | 95.000,00€      | 0,00€                                   |
| Αναλογών φόρος 1%                                                                              | 1.327,08€      | 1.295,81€       | 31,27€                                  |
| Αναλογών φόρος 10%                                                                             | 3.290,89€      | 3.290,89€       | 0,00€                                   |
| Βεβαιωθείς φόρος                                                                               | 66,30€         | 66,30€          | 0,00€                                   |
| Διαφορά φόρου                                                                                  | 4.551,67€      | 4.520,40€       | 31,27€                                  |
| Προσαύξηση αρ. 58 Ν. ....4/2013 (50%) και<br>αρ. 53 Ν. 4174/2013 (0,73% X 60 μήνες=<br>43,80%) | 3.272,66€      | 4.240,13€       | -967,47€                                |
| Σύνολο                                                                                         | 7.824,33€      | 8.760,53€       | -936,20€                                |
| Σύνολο λόγω μη επιτρεπόμενης<br>χειροτέρευσης της θέσης της<br>προσφεύγουσας                   | 7.824,33€      | 7.824,33€       | 0,00€                                   |

Στην προκειμένη περίπτωση, η επεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και της παρ. 50 του αρθ. 72 του Ν.4174/2013 ανέρχεται σε 4.240,13€ (4.520,40€ \* 50% + 4.520,40€ \* 43,80 %) ενώ εσφαλμένως η φορολογική αρχή το υπολόγισε σε 3.272,66€ (4.551,67€ \* 50% + 2.275,84€ \* 43,80 %). Παρ' όλα αυτά λόγω μη επιτρεπόμενης της χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας (ΣτΕ 236/2016, 424/2006) το συνολικό ποσό προς καταλογισμό περιορίζεται στο ποσό των 7.824,33€ όπως είχε προσδιορισθεί με την προσβαλλόμενη πράξη.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ..../.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... , Α.Φ.Μ. .... και την τροποποίηση της υπ' αριθμόν .....12.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. ..../2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

### Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν .....12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ( αρ. φακ. ..../2008).

|                          | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης |
|--------------------------|---------------|----------------|
| Οφειλόμενη διαφορά φόρου | 4.551,67€     | 4.520,40€      |
| Τόκοι/ πρόστιμα          | 3.272,66€     | 3.303,93€      |
| Συνολικό ποσό            | 7.824,33€     | 7.824,33€      |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.