



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2024

Αριθμός Απόφασης: 216

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, για ίδιο λογαριασμό καθώς και ως κληρονόμος (τέκνο) της θανούσας στις 02/05/2015, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το υπ' αριθ. Υπόμνημα με προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων που κατατέθηκε ηλεκτρονικά μέσω elexis στις στην Υπηρεσία μας.
7. Το υπ' αριθ. συμπληρωματικό έγγραφο που κατατέθηκε ηλεκτρονικά μέσω elexis στις στην Υπηρεσία μας.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της για ίδιο λογαριασμό καθώς και ως κληρονόμος (τέκνο) της θανούσας στις 02/05/2015 η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος την 13η/6/2014 πατρός της, οφειλόμενη διαφορά φόρου 12.514,20€ πλέον πρόσθετου φόρου βάσει διατάξεων του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ποσού 1.934,19€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.448,40€.

(β) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της, θανούσης στις 02/05/2015, εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος την 13η/6/2014 συζύγου της, οφειλόμενη διαφορά φόρου 8.577,20€ πλέον πρόσθετου φόρου βάσει διατάξεων του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ποσού 2.027,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.604,49€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών Ν. 2961/2001 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.2961/2001, όσον αφορά την κληρονομιά του

Ειδικότερα, στις 13/06/2014 απεβίωσε στη Θεσσαλονίκη ο Ο κληρονομούμενος δεν άφησε διαθήκη, όπως προκύπτει από το με αριθμό Πιστοποιητικό του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, ενώ δεν καταχωρίστηκε δήλωση αποποίησης της κληρονομιάς του σύμφωνα με το με αριθμό Πιστοποιητικό του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης και κατέλειπε μόνους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του τη σύζυγό του και τις δύο κόρες του, ήτοι τις: 1), η οποία

μεταπεβίωσε στις 02-05-2015), 2) και 3) όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτ.: Πιστοποιητικό Πλησιεστέρων Συγγενών του Δημάρχου Θεσσαλονίκης.

Οι ως άνω εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του, κατόπιν τρίμηνης παράταξης προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, που έλαβαν από την Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με τις υπ' αριθ. πρωτ.: αιτήσεις, αντίστοιχα, υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως εξής:

1) Την υπ' αριθ. αρχική δήλωση,

2) Την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση, την οποία οι υπέβαλαν για λογαριασμό τους ατομικά και για λογαριασμό της αποβιώσας στις 02/05/2015 μητέρας τους,,

3) Την υπ' αριθ. διορθωτική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από την για τον εαυτό της ατομικά και για λογαριασμό της μητέρας της, Συνεπώς, η άνω δήλωση δεν συνυποβλήθηκε από την κληρονόμο,

4) Την υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από τη για τον εαυτό της ατομικά και για λογαριασμό της μητέρας της, Συνεπώς, η άνω δήλωση δεν συνυποβλήθηκε από την κληρονόμο,

Οι ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις διαβιβάστηκαν προς έλεγχο, από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην αρμόδια υπηρεσία ελέγχου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο.

Ο έλεγχος, στα πλαίσια της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου της φορολογίας κεφαλαίου, διαπίστωσε διαφορές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών Ν. 2961/2001, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό επιπλέον φόρου κληρονομιάς για τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ως κάτωθι:

«[...] **11. ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΡΙΔΩΝ**

11.1 ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ (ΣΥΖΥΓΟΣ)

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης σε €	Αξία ελέγχου σε €	ΔΙΑΦΟΡΕΣ σε €
...	...	...	...	...
...	...	...	...	...
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΙΔΑΣ	1.435.177,00	1.520.948,93	85.771,93
	ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ-ΔΩΡΕΕΣ	0,00	0,00	0,00
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.435.177,00	1.520.948,93	85.771,93

[...]

11.3 ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ (ΤΕΚΝΟ)

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης σε €	Αξία ελέγχου σε €	ΔΙΑΦΟΡΕΣ σε €
-----	--------------------	----------------------	----------------------	------------------

...	...	...	...	...
...	...	...	...	...
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΙΔΑΣ	1.906.389,08	1.991.531,04	85.141,96
	ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ-ΔΩΡΕΕΣ	0,00	111.621,97	111.621,97
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.906.389,08	2.103.153,01	196.763,93

[...]

12. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ- ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 Ν.2523/1997

12.1 ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ (ΣΥΖΥΓΟΣ)

12.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Για την αξία της μερίδας της συζύγου που προσδιόρισε ο έλεγχος, συνολικού ποσού **1.520.948,93 €**, αναλογεί κύριος φόρος ποσού **8.577,20 €**, ο οποίος υπολογίσθηκε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ισχύουν για το χρόνο φορολογίας (Ν.2961/2001 άρθρο 29 παρ. 2, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) σε συνδυασμό με την περ. ζ του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 (αφορολόγητο συζύγου ποσού 400.000,00 €):

Κλιμάκιο	Συν/στης κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
400.000,00			400.000,00	
200.000,00	5%	10.000,00	600.000,00	10.000,00
920.948,93	10%	92.094,89	1.520.948,93	102.094,89
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου				102.094,89
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης				93.517,69
Διαφορά φόρου για καταλογισμό				8.577,20

[...]

12.3 ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ (ΤΕΚΝΟ)

12.3.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Για την αξία της μερίδας της κόρης που προσδιόρισε ο έλεγχος, συνολικού ποσού **2.103.153,01 €**, αναλογεί κύριος φόρος ποσού **12.514,20 €**, ο οποίος υπολογίσθηκε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ισχύουν για το χρόνο φορολογίας (Ν.2961/2001 άρθρο 29 παρ.2, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010):

Κλιμάκιο	Συν/στης κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
150.000,00			150.000,00	
150.000,00	1%	1.500,00	300.000,00	1.500,00
300.000,00	5%	15.000,00	600.000,00	16.500,00
1.503.153,01	10%	150.315,30	2.103.153,01	166.815,30

ΜΕΙΟΝ Φόρος προγενέστερης γονικής παροχής	7.162,20
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου	159.653,10
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης	147.138,90
Διαφορά φόρου για καταλογισμό	12.514,20

[...].».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά, για ίδιο λογαριασμό καθώς και ως κληρονόμος (τέκνο) της θανούσας, στις 02/05/2015, την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την τροποποίησή τους προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένα υπολογίζεται δύο φορές η αντικειμενική αξία για τμήμα ακινήτου το οποίο είναι ήδη τακτοποιημένο και συμπεριλαμβάνεται σε άλλο ακίνητο. Ειδικότερα, το ακίνητο που περιγράφεται με α/α 35^α στον πίνακα 4, σελ. 134 της έκθεσης ελέγχου, δεν είναι ανεξάρτητο όπως διατείνεται ο έλεγχος, αλλά συμπεριλαμβάνεται στο ακίνητο 35 του ιδίου πίνακα. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. οικοδομική άδεια, αποπερατώθηκε και νομιμοποιήθηκε από τον κλειστός χώρος στάθμευσης εμβαδού 47,34 τ.μ., ως παρακολούθημα της Κ4 κατοικίας, όπως προκύπτει και από τον με αριθμό Κανονισμό Συγκροτήματος Κατοικιών, της Συμβολαιογράφου Ο έλεγχος όμως υπολόγισε λανθασμένα αντικειμενική αξία ποσού 59.499,28€ για ακίνητο που δεν υφίσταται. Άλλωστε, σύμφωνα με την τεχνική έκθεση του μηχανικού με προσωρινή αναφορά στοιχείων δήλωσης Ν.4495/2017 της Κ4 κατοικίας, οι επιφάνειες του κτίσματος είναι 272,79 τ.μ., μεταξύ των οποίων χώροι που δεν προσμετρώνται στη δόμηση κατόπιν της ρύθμισης, ήτοι Β' υπόγειο – Λεβητοστάσιο 17,03 τ.μ., Υπόγειο πάρκινγκ 80,50 τ.μ., Αποθήκη 3,64 τ.μ.. Επίσης, η μεζονέτα Κ4 έχει πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο του συγκροτήματος και όχι στο δρόμο, όπως προκύπτει και από το τοπογραφικό που επισυνάπτεται στον με αριθμό Κανονισμό Συγκροτήματος Κατοικιών της Συμβολαιογράφου
- Δεν ελήφθη υπόψη ο ορθός συντελεστής υπολογισμού στα φύλλα αντικειμενικών αξιών για τα ακίνητα επί της οδού τα οποία είναι διατηρητέα. Η προστασία της καθορίζεται: α) με το Π.Δ. του 1983 (ΦΕΚ 734/Δ/28-11-1983), σύμφωνα με το οποίο τα κτίρια που βρίσκονται επί του άξονα της οδού καθώς και άλλα κτίρια στην, έχουν χαρακτηριστεί ως διατηρητέα β) με την Υπουργική Απόφαση με αρ. πρωτ. ΥΠΠΟ/ΔΙΛΑΠ/Γ/529/53554/20-10-2000 (ΦΕΚ 1371/Β/9-11-2000), σύμφωνα με την οποία τα μέτωπα (όψεις) των δώδεκα (12) κτιρίων επί της, έχουν χαρακτηριστεί μεμονωμένα από το ΥΠΠΟΑ ως «έργα τέχνης που χρειάζονται ειδική κρατική προστασία». Στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά τα ακίνητα επί της πλατείας επιβλήθηκε φόρος κληρονομιάς χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι είναι διατηρητέα (Πίνακας 4 α/α 13, α/α 14), με αποτέλεσμα να γίνεται υπολογισμός με λανθασμένο συντελεστή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις, το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, την υπ' αριθ. πρωτ. βεβαίωση της Προϊσταμένης του Τμήματος Παραδοσιακών Οικισμών & Διατηρητέων Κτιρίων της Διεύθυνσης

Περιβάλλοντος & Πολιτισμού Πολιτιστικής Κληρονομιάς και Αθλητισμού του Υπουργείου Εσωτερικών, με την οποία βεβαιώνεται ειδικά για το ακίνητο που βρίσκεται στην κυριότητά της επί της οδού, ότι έχει χαρακτηριστεί ως διατηρητέο, με το από Π.Δ., που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ και δεν έχει αποχαρακτηριστεί από την εν λόγω Υπηρεσία από τότε που ασκεί αυτήν την αρμοδιότητα.

Επιπλέον, με το ως άνω υπόμνημα, προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:** Συμπληρωματικά με τα όσα αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή, τονίζει ότι εσφαλμένα υπολογίζεται δύο φορές η αντικειμενική αξία για τμήμα του ακινήτου α/α 35 (κατοικία Κ4) αφού είναι ήδη τακτοποιημένο και συμπεριλαμβάνεται σε προηγούμενο άρθρο – ακίνητο (α/α 35) του οποίου αποτελεί μάλιστα και φυσική οντότητα, εφόσον είναι παρακολουθήμα του και όχι ανεξάρτητο ακίνητο και άρα πρέπει να διαγραφεί εξ ολοκλήρου το με α/α 35^α ακίνητον. Επισημαίνει επίσης ότι, για το ακίνητο επί της οδού, ήτοι τη μεζονέτα Κ4 (Πίνακας 1 α/α 35), ο συντελεστής βάσει του οποίου θα έπρεπε να προσδιοριστεί η αντικειμενική αξία του, είναι ο συντελεστής πρόσοψης 0,8 καθώς το ακίνητο δεν έχει πρόσοψη στον δρόμο αλλά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, όπως προκύπτει και από το συνημμένο στην ενδικοφανή προσφυγή τοπογραφικό.
- **Ως προς το 2^ο προβαλλόμενο λόγο:** Δεν ελήφθη υπόψιν ο ορθός συντελεστής υπολογισμού στα φύλλα αντικειμενικών αξιών για τα ακίνητα επί της οδού(ΠΙΝΑΚΑΣ 1 α/α 13, α/α 14) με φύλλα υπολογισμού αντικειμενικών αξιών (13α, 13β και 14α και 14β) τα οποία είναι διατηρητέα, με αποτέλεσμα να γίνεται υπολογισμός με λανθασμένο συντελεστή, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου.
- Επίσης προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου επί της οδού (Πίνακας 4 α/α 22), θα πρέπει να ληφθεί ο συντελεστής πρόσοψης 0,8 καθώς το ακίνητο προέρχεται από τακτοποίηση παταριού του ισογείου καταστήματος με πρόσοψη στον πλάγιο ακάλυπτο της οικοδομής άνωθεν της κυρίας εισόδου.

Περαιτέρω, υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα ορθή επανάληψη του εντύπου κάτοψης της κατοικίας Κ4 (α/α 35) με το υπ' αριθ. συμπληρωματικό έγγραφο, που κατατέθηκε ηλεκτρονικά μέσω elenxis στην Υπηρεσία μας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Επιβολή φόρου» του ν. 2961/2001 «Κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια», ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Κτήση αιτία θανάτου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Υποκείμενο φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 «Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, [...].».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 «Αξία ακινήτων» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: « [...] 5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 «Συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται - Διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Αν η δήλωση δεν έχει την υπογραφή εκείνου που δηλώνει ή δεν καθίσταται δυνατόν να προσδιορισθεί από αυτήν το αντικείμενο της φορολογικής

υποχρέωσης, κατά το ποσό ή το είδος αυτής, ή λείπουν τα στοιχεία εκείνου που δηλώνει ή τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτονται, αυτός που δήλωσε καλείται με απόδειξη από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσέλθει μέσα σε τακτή εύλογη προθεσμία για την υπογραφή ή τη συμπλήρωση της δήλωσης ή την προσκόμιση των εγγράφων που λείπουν. 2. [...] 3. Αν δεν προσκομισθούν τα έγγραφα που λείπουν μέχρι την έκδοση της οικείας πράξης, ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία τα οποία επικαλούνται με τα έγγραφα αυτά και η δήλωση θεωρείται ως ανακριβής. 4. Οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου (αφορά αριθμητικά λάθη), διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ανάκληση δηλώσεων» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 «Διόρθωση λογιστικών λαθών μη οριστικών πράξεων» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης πράξης καταλογισμού φόρου, αν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που δηλώθηκαν περιληφθούν στην πράξη όπως στη δήλωση ή αν ο φόρος υπολογισθεί σ' αυτή σύμφωνα με τα λογιστικά λάθη της δήλωσης ή αν συμβούν νέα λάθη στην πράξη, εφόσον η πράξη δεν έχει γίνει οριστική, εκδίδεται νέα διορθωτική πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αυτεπάγγελα ή μετά από αίτηση του φορολογούμενου, εφόσον όμως ασκήθηκε προσφυγή, η διόρθωση γίνεται από το διοικητικό δικαστήριο.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 2979/1982 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «[...] Λογιστικά λάθη νοούνται τα εις τας αριθμητικές πράξεις παρεισφρύσαντα σφάλματα, είτε κατά την απαρίθμηση, του υπολογισμού της αξίας κλπ των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 «Νέα εκκαθάριση του φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο. Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση. Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.».

Επειδή, με την εγκ. 1011809/135/Γ' 0013/ΠΟΛ. 1032/8.2.90: «Απαραίτητος ο έλεγχος των προσδιοριστικών στοιχείων των υπαγομένων στο αντικειμενικό σύστημα ακινήτων», ορίζεται ότι:

«[...] Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α 43), όπως τούτο τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 1473/1984 (ΦΕΚ Α 127) θεσπίστηκε από 1.1.1985 σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα, κληρονομία, δωρεά και γονική παροχή.

[...]

Η φορολογητέα αξία που προκύπτει με το σύστημα αυτό αναγράφεται υποχρεωτικά από το φορολογούμενο στη σχετική δήλωση και είναι ανεξάρτητη από την πραγματική αξία του ακινήτου.

Η αξία αυτή είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, ο οποίος βάσει αυτής θα υπολογίσει και θα βεβαιώσει τον οικείο φόρο.

Επειδή η εσφαλμένη εφαρμογή των προσδιοριστικών στοιχείων των ακινήτων στο σχετικό έντυπο έχει σοβαρές συνέπειες για το φορολογούμενο (πρόσθετος 240%), είναι απαραίτητο, κατά την παραλαβή των δηλώσεων, να γίνεται από την υπηρεσία επαλήθευση της πληρότητας της δήλωσης και της ορθής αναγραφής σ' αυτήν όλων εκείνων των προσδιοριστικών στοιχείων που προβλέπονται στη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, και ειδικά της τιμής ζώνης, των συντελεστών εμπορικότητας, αξιοποίησης οικοπέδου, συμμετοχής οικοπέδου, εκμετάλλευσης ισογείου, με βάση την εμπορικότητα.

Αντίθετα, τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων π.χ. εμβαδόν, όροφος, παλαιότητα κλπ. αναγράφονται στα έντυπα με αποκλειστική ευθύνη του δηλούντος και κατ' αρχήν θεωρούνται ως ειλικρινή. Κατά την παραλαβή της δήλωσης δε γίνεται έλεγχος της ορθότητας αυτών, ούτε αναζητούνται δικαιολογητικά περισσότερα από όσα ορίζουν οι υπουργικές αποφάσεις.

Από το νόμο όμως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα σε μεταγενέστερο, έστω και την επομένη της παραλαβής της δήλωσης, χρόνο και πάντως πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, να διενεργήσει έλεγχο για την ακρίβεια των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου και εφόσον διαπιστώσει ανακρίβεια τούτων εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια, καθώς και πρόσθετο φόρο, ίσο με ποσοστό 240% της διαφοράς του φόρου. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να προγραμματισθεί και να γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα, έστω και δειγματοληπτικά.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι η διενέργεια ελέγχου εμπίπτει στα καθήκοντά σας, που απορρέουν ευθέως από το νόμο και δε χρήζει ιδιαίτερης διαταγής και μπορείτε να τον διενεργήσετε οποτεδήποτε, ανάλογα με τις δυνατότητες που έχετε, μέσα στα χρονικά όρια, μέχρι της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η πάροδος του εικοσαήμερου από την υποβολή της δήλωσης, χωρίς την άσκηση προσφυγής, καθιστά οριστική τη δήλωση ως προς μόνη τη φορολογητέα αξία. [...].».

Επειδή, η προσφεύγουσα και η μητέρα της ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του, υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως εξής: α) την υπ' αριθ. αρχική δήλωση, β) την υπ'

αριθ. τροποποιητική δήλωση, η οποία υπεβλήθη από τα τέκνα για λογαριασμό και της αποβιώσας στις 02/05/2015 μητέρας τους,, γ) την υπ' αριθ. διορθωτική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από την για τον εαυτό της ατομικά και για λογαριασμό της μητέρας της και δ) την υπ' αριθ. συμπληρωματική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από τη για τον εαυτό της ατομικά και για λογαριασμό της μητέρας της,

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι ακίνητα με τις αντίστοιχες προσδιορισθείσες αξίες:

α/α	Είδος δικαιώματος	% εξ αδιαίρετου	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αντικειμενική Αξία €	Αγοραία Αξία €	Συνολική Αξία €
						
...	...	...		...		...
13	Πλήρης κυριότητα (π.κ.)	100%		478.709,02		478.709,02
14	Πλήρης κυριότητα (π.κ.)	50%		211.788,19		211.788,19
...	...	...	...	...	...	...
22	Πλήρης κυριότητα (π.κ.)	100%		24.900,75		24.900,75
...	...	...	...	...	...	...

35	Πλήρης κυριότητα (π.κ.)	100%		α) 251.473,95 β) 79.158,22 Σύνολο: 330.632,17		α) 251.473,95 β) 79.158,22 Σύνολο: 330.632,17
...	...	...	...	...	...	...

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών Ν. 2961/2001, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις αντικειμενικές αξίες ή συγκριτικά στοιχεία στοιχείων για τα ακίνητα, καθώς και πληροφορίες από τρίτους, βάσει του άρθρου 15 του ΚΦΔ, όπως Υποθηκοφυλακεία, Κτηματολογικά γραφεία, Τεχνικό επιμελητήριο, Συμβολαιογράφους κ.λπ., διαπίστωσε διαφορές στην αξία των ανωτέρω κληρονομιών στοιχείων. Ειδικότερα αναφέρονται τα εξής:

«[...]

5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

[...]

5.1 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

[...]

5.2.5 α/α 13, 14, 15 & 16 του ΠΙΝΑΚΑ 1

Από μία οικοδομή κτισμένη δυνάμει της υπ'αριθμόν οικοδομικής άδειας σε οικοπέδο, έκτασης 878,86 τ.μ. του 1^{ου} Ο.Τ. του Α' τομέα πυρίκαυστης ζώνης στη Δ.Κ. του 1^{ου} Διαμερίσματος Θεσσαλονίκης επί της η οποία από την πρόσοψη της οδού αποτελείται από ισόγειο, μεσόροφο, τρεις (3) κυρίους ορόφους, έναν (1) σε εσοχή και δύο (2) εσοχές και από την πλευρά της οδού αποτελείται από ισόγειο, πέντε (5) κυρίους ορόφους πάνω από το ισόγειο και δύο (2) εν εσοχή ορόφους:

5.2.5.1 α/α 13

Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 13 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ'αριθμόν αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας και αφορά στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή διαμερίσματος του 4^{ου} ορόφου, με πρόσοψη στην, εμβαδού μικτού 169,00 τ.μ. και καθαρού 152,00 τ.μ., με αναλογούν σ'αυτό ποσοστό 27/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου, μετά μιας αποθήκης υπ'αριθμ.2- στο δώμα της οικοδομής, εμβαδού 10,00 τ.μ..

Τίτλος κτήσης: Το υπ'αρ. συμβόλαιο διανομής (.....).

Σύμφωνα με το κτηματολογικό φύλλο η παραπάνω οριζόντια ιδιοκτησία, επί της φέρει ΚΑΕΚ, βρίσκεται στον 4^ο όροφο και η επιφάνεια των 169,00 τ.μ. είναι μικτή και στις πρόσθετες πληροφορίες αναγράφεται δώμα.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης με την υπ'αριθμόν πράξη αποδοχής κληρονομιάς της, την οποία συνέταξε ο Συμβ/φος και την υπ'αριθμόν πράξη αποδοχής κληρονομιάς της, την οποία συνέταξε η Συμβ/φος, διαπιστώθηκε ότι και στις δύο πράξεις δεν αναγράφεται η επιφάνεια της αποθήκης στο δώμα.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του υποβληθέντος Φύλλου Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτου, που συνυποβλήθηκε με την υπ'αριθμόν δήλωση φόρου κληρονομιάς αξίας 478.709,02 € (αξία διαμερίσματος 4^{ου} ορόφου, 152,00 τ.μ.), με την αξία του ακινήτου, όπως υπολογίσθηκε μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο (έντυπα Ε1) ποσού 511.544,96 € [479.023,97 (διαμέρισμα 4^{ου} ορόφου, 169 - 10% = 152,10 τ.μ.) + 32.520,99 (η αποθήκη στο δώμα)], διαπιστώθηκε διαφορά αξίας ύψους 32.835,94 €.

Επισημαίνεται ότι η αντικειμενική αξία του δώματος υπολογίσθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα:

α) στο άρθρο 6§4 περ. α' υποπερίπτωση ιι) της ΠΟΛ.1149/1994: «Η φορολογητέα αξία αποθήκης επηρεάζεται από τη θέση της και το συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ) όπως αυτός έχει καθοριστεί στην πιο πάνω παράγραφο 3, ως ακολούθως: Αν η αποθήκη βρίσκεται σε:..... ιι) σε όροφο ή σε δώμα κτιρίου επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας, θεωρείται χώρος κύριας χρήσης και ο υπολογισμός της αξίας της γίνεται με το αντίστοιχο έντυπο (1 ή 2).

β) ΠΟΛ.1162/1995 - Οδηγίες για την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων: «Μετά την κοινοποίηση της αριθμ. 1067780/82/Γ0013/9.6.1994, ΠΟΛ.1149 απόφασης του υπουργού Οικονομικών, με την οποία, κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εκδοθείσα, τροποποιούνται και βελτιώνονται οι διατάξεις που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων κατά το αντικειμενικό σύστημα.....2. Με τις παραγράφους 1 δ' καθώς και 1 στβ' και 1 σγ' του άρθρου 2, ορίζεται το είδος των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των γεωργικών και κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων των οποίων ο υπολογισμός της αξίας γίνεται με τα έντυπα 4, 6Α και 3 αντίστοιχα. Υπάρχουν όμως και αποθηκευτικοί χώροι των οποίων η αξία υπολογίζεται με τα έντυπα 1 ή 2, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 α' του άρθρου 6 ενώ η αξία αποθηκών σε όροφο ή σε δώμα κτιρίων κατοικίας ή ή κτιρίων επαγγελματικής στέγης που δεν προορίζονταν σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια για κτίρια γραφείων ή γραφείων καταστημάτων, υπολογίζεται με το έντυπο 1.

γ) ΠΟΛ.1237/2014 - Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) από την 1η Ιανουαρίου 2014 - ΙΙ. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.... «12. Σε οικοδομή χωρίς σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, η είσοδος (το κτίσμα) σε πυλωτή (κλιμακοστάσιο, σκάλα), αναγράφεται ως κύριος ή βοηθητικός χώρος, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια ή την πολεοδομική νομοθεσία. Το αυτό ισχύει και για την απόληξη κλιμακοστασίου».

5.2.5.2 α/α 14

Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 14 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ'αριθμόν αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και αφορά στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστού 50% εξ αδιαιρέτου διαμερίσματος υπ'αριθμ.-2- του 5^{ου} ορόφου, με πρόσοψη και στην οπίσθια πρασιά, εμβαδού μικτού 139,00 τ.μ. και καθαρού 125,10 τ.μ., με αναλογούν σ'αυτό ποσοστό 24/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου.

Τίτλος κτήσης: Οι υπ'αριθμ. 1..... πράξη αποδοχής κληρονομιάς της , την οποία συνέταξε ο Συμβ/φος και πράξη αποδοχής κληρονομιάς της , την οποία συνέταξε η Συμβ/φος που αφορούν την εξ αδιαθέτου κληρονομία της αποβιώσας στις αδελφής του(αρ.δήλωσης).

Σύμφωνα με το κτηματολογικό φύλλο η παραπάνω οριζόντια ιδιοκτησία, επί τ..... φέρει ΚΑΕΚ , βρίσκεται στην 1^η εσοχή και η επιφάνεια των 139,00 τ.μ. είναι μικτή, ενώ στις πρόσθετες πληροφορίες αναγράφεται δώμα υπ'αρ. -3-.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης με την υπ'αριθμόν πράξη αποδοχής κληρονομιάς της την οποία συνέταξε ο Συμβ/φος και την υπ'αριθμόν πράξη αποδοχής κληρονομιάς της την οποία συνέταξε η Συμβ/φος , διαπιστώθηκε ότι στη μεν υπ'αρ. πράξη το διαμέρισμα περιγράφεται ως της πρώτης εσοχής, δηλαδή 5^{ου} ορόφου, χωρίς αναφορά σε αποθήκη στο δώμα, ενώ στην υπ'αρ. πράξη το διαμέρισμα περιγράφεται ως της πρώτης εσοχής, δηλαδή 6^{ου} ορόφου, με αναφορά σε αποθήκη στο δώμα χωρίς επιφάνεια αυτής.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των υποβληθέντων Φύλλων Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτου, που συνυποβλήθηκαν με την υπ'αριθμόν δήλωση φόρου κληρονομιάς συνολικής αξίας 211.788,19 € [205.560,06 (50% του διαμερίσματος 5^{ου} ορόφου) + 6.228,14 (50% της αποθήκης στο δώμα με τιμή ζώνης 1.850,00 €)], με την αξία του ακινήτου, όπως υπολογίσθηκε μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο (έντυπα Ε1) ποσού 221.820,57 € [205.560,07 (50% του διαμερίσματος του 5^{ου} ορόφου, 139 - 10% = 125,10 τ.μ.) + 16.260,50 (50% της αποθήκης στο δώμα, με τιμή ζώνης 4.600,00 €)], διαπιστώθηκε διαφορά αξίας ύψους 10.032,38 €.

Σημειώνεται, ότι υπολογίσθηκε στη Δ.Φ.Κ. η αξία του δώματος υπ'αρ. -3-, παρότι δεν περιγράφεται στη δήλωση.

Επισημαίνεται ότι η αντικειμενική αξία του δώματος υπολογίσθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα:

α) στο άρθρο 6§4 περ. α' υποπερίπτωση ii) της ΠΟΛ.1149/1994: «Η φορολογητέα αξία αποθήκης επηρεάζεται από τη θέση της και το συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ) όπως αυτός έχει καθοριστεί στην πιο πάνω παράγραφο 3, ως ακολούθως: Αν η αποθήκη βρίσκεται σε:..... ii) σε όροφο ή σε δώμα κτιρίου επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας, θεωρείται χώρος κύριας χρήσης και ο υπολογισμός της αξίας της γίνεται με το αντίστοιχο έντυπο (1 ή 2).

β) ΠΟΛ.1162/1995 - Οδηγίες για την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων: «Μετά την κοινοποίηση της αριθμ. 1067780/82/Γ0013/9.6.1994, ΠΟΛ.1149 απόφασης του υπουργού Οικονομικών, με την οποία, κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εκδοθείσα, τροποποιούνται και βελτιώνονται οι διατάξεις που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων κατά το αντικειμενικό σύστημα.....2. Με τις παραγράφους 1 δ' καθώς και 1 στβ' και 1 σγ' του άρθρου 2, ορίζεται το είδος των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των γεωργικών και κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων των οποίων ο υπολογισμός της αξίας γίνεται με τα έντυπα 4, 6Α και 3 αντίστοιχα. Υπάρχουν όμως και αποθηκευτικοί χώροι των οποίων η αξία υπολογίζεται με τα έντυπα 1 ή 2, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 α' του άρθρου 6 ενώ η αξία αποθηκών σε όροφο ή σε δώμα κτιρίων κατοικίας ή ή κτιρίων επαγγελματικής στέγης που δεν

προορίζονταν σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια για κτίρια γραφείων ή γραφείων καταστημάτων, υπολογίζεται με το έντυπο 1.

γ)ΠΟΛ.1237/2014 - Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) από την 1η Ιανουαρίου 2014 - ΙΙ. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.... «12. Σε οικοδομή χωρίς σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, η είσοδος (το κτίσμα) σε πωλητή (κλιμακοστάσιο, σκάλα), αναγράφεται ως κύριος ή βοηθητικός χώρος, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια ή την πολεοδομική νομοθεσία. Το αυτό ισχύει και για την απόληξη κλιμακοστασίου».

[...]

5.2.8 α/α 22 του ΠΙΝΑΚΑ 1

Από μια οικοδομή, κτισμένη σύμφωνα με την υπ'αρ..... οικοδομική άδεια, όπως αυτή αναθεωρήθηκε με αριθμό πρωτ. σε οικόπεδο, έκτασης 495,92 τ.μ., που βρίσκεται στη Δ.Κ. του 5^{ου} Διαμερίσματος του Δήμουκαι στην οδό, ένα διαμέρισμα του ανωγείου, εμβαδού 25,05 τ.μ., με αναλογούν σ'αυτό ποσοστό 1/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου.

Με την υπ'αριθμόν αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή το άνω διαμέρισμα του ανωγείου, με πρόσοψη στην οδό

Τίτλος κτήσης: Το υπ'αρ. συμβόλαιο αγοράς (.....).

Σύμφωνα με το κτηματολογικό φύλλο το διαμέρισμα φέρει ΚΑΕΚ, ενώ λανθασμένα αναγράφεται ως ισογείου ορόφου.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της υποβληθείσας δηλώσης με την υπ'αριθμόνπράξη αποδοχής κληρονομιάς της, την οποία συνέταξε ο Συμβ/φοςκαι την υπ'αριθμόνπράξη αποδοχής κληρονομιάς της την οποία συνέταξε η Συμβ/φος, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, ενώ και στις δύο πράξεις γίνεται μνεία ότι ο άνω χώρος (πρώην πατάρι καταστήματος σύμφωνα με την υπ'αρ.πράξη) ευρισκόμενος στον εγκεκριμένο κτιριακό όγκο έχει μετατραπεί σε χώρο κύριας χρήσης (άρθρα 5, 6, 7, 8 & 10 Ν.3843/2010, αρ.πρωτ.αίτηση προς τη Δ/νση Πολεοδομίας Θεσ/νίκης με την από σφραγίδα περαίωσης της διαδικασίας).

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του υποβληθέντος Φύλλου Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτου, που συνυποβλήθηκε με την υπ'αριθμόνδήλωση φόρου κληρονομιάς αξίας 27.900,75 € (ως 25,50 τ.μ. με παλαιότητα 18 χρόνων), με την αξία, όπως υπολογίσθηκε μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο (έντυπο Ε1) ποσού 26.208,56 € (ως 25,05 τ.μ. με παλαιότητα 13 χρόνων), διαπιστώθηκε διαφορά αξίας ύψους **1.307,81 €**.

[...]

5.2.12 α/α 35, 36, 37, 38, 39 & 40 του ΠΙΝΑΚΑ 1

Από ένα συγκρότημα κατοικιών, αποτελούμενο από δύο επιμέρους κτίρια, που περιλαμβάνει τέσσερις συνεχόμενες διώροφες μονοκατοικίες με υπόγειο τύπου μεζονέτα υπ'αρ. Κ1, Κ2, Κ3 & Κ4 και, που περιλαμβάνει δύο συνεχόμενες διώροφες μονοκατοικίες με υπόγειο τύπου μεζονέτα υπ'αρ. Κ5 & Κ6 και κτίσθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.οικοδομικής άδειας της Διεύθυνσης Πολεοδομίας Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις

διατάξεις του Ν.3741/1929 σε συνδυασμό με το Ν.Δ.1024/1971, σε οικοπέδο έκτασης 1.642,10 τ.μ., που βρίσκεται στο 61 Ο.Τ. στη

5.2.12.1 α/α 35, 37 & 39

Τα με αύξοντες αριθμούς (α/α) 35, 37 & 39 ακίνητα και δικαιώματα δηλώθηκαν από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους,με την υπ'αριθμόναρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και αφορούν στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή της Κ4 κατοικίας του κτιρίου, η οποία αποτελείται από: α)υπόγειο, εμβαδού 79,76 τ.μ. και υπόγειο τμήμα, εμβαδού 22,75 τ.μ., που προσμετράται στο Σ.Δ. (ήτοι συνολική επιφάνεια υπογείου 102,51 τ.μ.), με ποσοστό συνιδιοκτησίας 22/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου β)ισόγειο, εμβαδού 88,26 τ.μ. και γ)όροφο πάνω από το ισόγειο, εμβαδού 75,50 τ.μ. (ήτοι συνολική επιφάνεια 163,76 τ.μ.), με αναλογούν στους δύο ορόφους ποσοστό συνιδιοκτησίας 139/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου (α/α 35). Στην παραπάνω κατοικία ανήκει υπόγειος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων υπ'αρ.-4-, εμβαδού 26,76 τ.μ., με αναλογούν σ'αυτόν ποσοστό 12/1000 εξ αδιαιρέτου στο οικοπέδο, ο οποίος βρίσκεται σε αυτοτελή υπόγειο χώρο, συνολικού εμβαδού 160,56 τ.μ., που περιλαμβάνει έξι θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων (α/α 37). Τέλος, ποσοστό 10/1000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου αντιστοιχεί στην μελλοντική καθ'ύψος επέκταση της Κ4 κατοικίας (α/α 39). Διευκρινίζεται, ότι με την υπ'αριθμόν 114/2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, την οποία υπέβαλαν από κοινού οιγια τον εαυτό τους ατομικά και για λογαριασμό της μεταποβιωσάσης στις 02-05-2015 μητέρας τους,

....., ο υπόγειος χώρος, εμβαδού 102,51 τ.μ. δηλώθηκε από αποθηκευτικός χώρος σε χώρο κύριας χρήσης.

Τίτλος κτήσης: Το υπ'αριθμόνσυμβόλαιο αγοράς οικοπέδου της άλλοτε Συμβολαιογράφου Οι άνω κατοικίες περιήλθαν στον από αντιπαροχή (υπ'αρ.....προσύμφωνο κι εργολαβικό συμβόλαιο). Αναφέρεται, ότι έχει συνταχθεί και ο υπ'αριθμόνΚανονισμός συγκροτήματος κατοικιών της Συμβ/φου

Για τα άνω περιγραφόμενα έχει συνταχθεί η υπ'αριθμόνπράξη αποδοχής κληρονομιάς της από τη Συμβ/φο, η οποία όμως δεν έχει καταχωριστεί στο κτηματολόγιο, ενώ από τον έλεγχο δεν έχει ανευρεθεί πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς, στην οποία να έχει προβεί η

Σύμφωνα με το κτηματολογικό φύλλο το υπόγειο, εμβαδού 102,51 τ.μ. φέρει ΚΑΕΚμε παρατήρηση ότι στο υπόγειο περιλαμβάνεται και τμήμα του ισόγειου 24,50 τ.μ., που συμμετέχει στο Σ.Δ., αλλά λόγω κλίσης του εδάφους εμφανίζεται ως υπόγειο, το ισόγειο και ο 1^{ος} όροφος, εμβαδού 163,76 τ.μ. ΚΑΕΚ, η θέση στάθμευσης, εμβαδού 26,76 τ.μ. ΚΑΕΚ και το δικαίωμα υψούν ΚΑΕΚ

Ακόμη, απεστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από τον πολιτικό μηχανικό τεχνική έκθεση με προσωρινή αναφορά στοιχείων δήλωσης Ν.4495/2017 της Κ4 κατοικίας, σύμφωνα με την οποία οι επιφάνειες του κτίσματος είναι: α)272,79 τ.μ. χώρων, που προσμετρούνται στη δόμηση κατόπιν της ρύθμισης. Αναλυτικά: Υπόγειο 107,73 τ.μ. - Ισόγειο 88,72 τ.μ. - Όροφος 76,34 τ.μ. και β)χώροι που δεν προσμετρούνται στη δόμηση κατόπιν της ρύθμισης. Β' Υπόγειο - Λεβητοστάσιο 17,03 τ.μ., Υπόγειο Πάρκινγκ 80,50 τ.μ., Αποθήκη 3,64 τ.μ..

Συνεπώς, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των υποβληθέντων Φύλλων Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτου, που συνυποβλήθηκαν με τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αξίας 330.632,17 € (251.473,95 € ισόγειο και 1^{ος} όροφος + 79.158,22 € ο υπόγειος χώρος) (α/α 35), 9.031,50 € η θέση στάθμευσης (α/α 37) και 1.639,72 € το δικαίωμα υψούν (α/α 39), με τις αντίστοιχες αξίες, όπως υπολογίσθηκαν μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο (έντυπα Ε1, Ε3, Ε4 & Ε5), διαπιστώθηκαν τα εξής:

α/α 35: 371.506,77 € (122.616,59 € το ισόγειο 88,72 τ.μ. + 117.229,61 € ο 1^{ος} όροφος 76,34 τ.μ. + 99.259,73 € το υπόγειο 107,73 τ.μ. + 5.232,09 € ως αποθήκη ο αποθηκευτικός χώρος 3,64 τ.μ. και το λεβητοστάσιο 17,03 τ.μ. [ήτοι συνολικά 20,67 τ.μ.] + 27.168,75 € το υπόγειο πάρκινγκ 80,50 τ.μ.), διαπιστώθηκε διαφορά αξίας ύψους 40.874,60 €. Ο υπολογισμός της αξίας ισογείου και 1^{ου} ορόφου έγινε με αυξημένο συντελεστή επιφάνειας λόγω ύπαρξης λειτουργικής ενότητας: 122.616,59 (ισόγειο) + 117.229,61 (1^{ος} όροφος) = 239.846,20 €. Συνεπώς, 239.846,20 + 99.259,73 (υπόγειο) = 339.105,93 € → 339.105,93 + 5.232,09 (αποθήκη και λεβητοστάσιο) + 27.168,75 (υπόγειο πάρκινγκ) = 371.506,77 €. Στο φύλλο υπολογισμού αντικ.αξίας της Δ.Φ.Κ. υπολογίζεται όλο το ακίνητο (ισόγειο και 1^{ος} όροφος) 163,76 τ.μ. με αξία 251.473,95 € → 251.473,95 + 79.158,72 (υπόγειο) = 330.632,17 €. Όσον αφορά το υπόγειο, σημειώνεται ότι στο συνημμένο στη Δ.Φ.Κ. φύλλο υπολογισμού της αντικ.αξίας λαμβάνεται υπόψιν μειωτικός συντελεστής 0,80, που αφορά πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, ενώ από τις παρατηρήσεις στο κτηματολογικό φύλλο του υπογείου με ΚΑΕΚ, σύμφωνα με τις οποίες στο υπόγειο περιλαμβάνεται και τμήμα του ισογείου 24,50 τ.μ., που συμμετέχει στο Σ.Δ., αλλά λόγω κλίσης του εδάφους εμφανίζεται ως υπόγειο, υποδηλώνεται ότι το υπόγειο υπερβαίνει την επιφάνεια του εδάφους. Συνεπώς, από τον έλεγχο λογίζεται ως διαμέρισμα με πρόσοψη σε δρόμο, όπως και οι λοιποί όροφοι.

[...]

5.4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΑΡΞΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΕ ΔΗΛΩΣΗ

Από τον έλεγχο εντοπίσθηκαν τα εξής:

5.4.1 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

[...]

4)Σύμφωνα με την υπ'αριθμόνοικοδομική άδεια αποπερατώθηκε και νομιμοποιήθηκε από τον κλειστός χώρος στάθμευσης, εμβαδού 47,34 τ.μ., ως παρακολούθημα της Κ4 κατοικίας, όπως προκύπτει και από τον με αριθμό 5.459/1995 Κανονισμό Συγκροτήματος Κατοικιών της Συμβ/φου

Η αξία του άνω χώρου στάθμευσης, όπως υπολογίσθηκε μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο (έντυπο Ε2) ανέρχεται στο ποσό των 59.499,28 € (πίνακας 4 α/α 35α).

[...]

6.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΗΛΩΣΗΣ

6.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΗΣ

Η φορολογητέα αξία που προσδιορίζεται από τον έλεγχο, καθώς και η διαφορά από την αξία της δήλωσης απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα 4. Επιπρόσθετα προστίθεται οικοσκευή 1/30 στην αξία των κτισμάτων (Ν.3091/02 άρθρο 12 παρ.2):

α/α	%	Περιγραφή ακινήτου	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΣΕ €	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ €
...	...	...	...	...

13	100		478.709,02	511.544,96
14	50		211.788,19	221.820,57
...	...	...	...	...
22	100		24.900,75	26.208,56
...	...	...	...	...
35	100		α)277.421,79 β)79.158,22 Σύνολο: 330.632,17	371.506,77
35α	100		-	59.499,28

[...].

Ως προς τα ακίνητα με α/α 13, 14, 22 και 35 του Πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: α) για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των κτιρίων επί της οδού με α/α 13 και 14 του ΠΙΝΑΚΑ 4, δεν ελήφθη υπόψη ο ορθός συντελεστής υπολογισμού καθώς τα εν λόγω ακίνητα βάσει Π.Δ. του 1983, έχουν χαρακτηριστεί ως διατηρητέα, ενώ με τη υπ' αριθ. με αρ. πρωτ. Υπουργική Απόφαση, τα μέτωπα (όψεις) των δώδεκα (12) κτιρίων επί της έχουν χαρακτηριστεί μεμονωμένα από το ΥΠΠΟΑ ως «έργα τέχνης που χρειάζονται ειδική κρατική προστασία», β)

για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου επί της οδού(ΠΙΝΑΚΑΣ 1 α/α 22), θα πρέπει να ληφθεί ο συντελεστής πρόσοψης 0,80 καθώς το ακίνητο προέρχεται από τακτοποίηση παταριού του ισογείου καταστήματος με πρόσοψη στον πλάγιο ακάλυπτο της οικοδομής άνωθεν της κυρίας εισόδου και γ) για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου (μεζονέτα Κ4), επί της οδού(ΠΙΝΑΚΑΣ 1 α/α 35), θα πρέπει να ληφθεί ο συντελεστής πρόσοψης 0,80 καθώς το ακίνητο έχει πρόσοψη σε ακάλυπτο.

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι:

α) Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 13 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ' αριθ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας και αφορά στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή διαμερίσματος του 4ου ορόφου, με πρόσοψη στην, εμβαδού μικτού 169,00 τ.μ. και καθαρού 152,00 τ.μ., με αναλογούν σ' αυτό ποσοστό 27/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου, μετά μιας αποθήκης υπ'αριθμ.2- στο δώμα της οικοδομής, εμβαδού 10,00 τ.μ..

β) Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 14 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ' αριθ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας και αφορά στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστού 50% εξ αδιαιρέτου διαμερίσματος υπ'αριθμ.-2- του 5ου ορόφου, με πρόσοψη στην και στην οπίσθια πρασιά, εμβαδού μικτού 139,00 τ.μ. και καθαρού 125,10 τ.μ., με αναλογούν σ' αυτό ποσοστό 24/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου.

γ) Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 22 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ' αριθ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας και αφορά σε ένα διαμέρισμα του ανωγείου, εμβαδού 25,05 τ.μ., με αναλογούν σ' αυτό ποσοστό 1/1000 εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου έκτασης 495,92 τ.μ., που βρίσκεται στη Δ.Κ. του 5ου Διαμερίσματος του Δήμου, με πρόσοψη στην οδό, κτισμένη σύμφωνα με την υπ'αρ.....οικοδομική άδεια, όπως αυτή αναθεωρήθηκε με αριθμό πρωτ.

δ) Το με αύξοντα αριθμό (α/α) 35 ακίνητο δηλώθηκε από τις εξ αδιαθέτου κληρονόμους, με την υπ' αριθ.αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας και αφορά σε ένα διαμέρισμα εξ ισογείου και 1ου ορόφου, εμβαδού 163,76 τ.μ., με υπόγεια αποθήκη, εμβαδού 102,51 τ.μ., ενώ με την υπ' αριθ. 114/2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομίας. ο υπόγειος χώρος, εμβαδού 102,51 τ.μ. δηλώθηκε από αποθηκευτικός χώρος στο ορθό κύριας χρήσης.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τα ακίνητα με α/α 13 και 14, τόσο στα συνημμένα στη Δήλωση Φόρου Κληρονομίας Φύλλα Υπολογισμού αντικειμενικής αξίας (Εντυπα Ε1), η αξία του κάθε ακινήτου υπολογίσθηκε χωρίς συντελεστή ειδικών συνθηκών και συνεπώς δεν υπολογίσθηκαν τα ακίνητα στην ως διατηρητέα, ώστε να λάβουν το μειωτικό Συντελεστή Ειδικών Συνθηκών.

Επειδή, περαιτέρω, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης με την υπ' αριθ.πράξη αποδοχής κληρονομίας της, την οποία συνέταξε η Συμβ/φος, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, ενώ στο υποβληθέν φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας ακινήτου, που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθ.δήλωση φόρου κληρονομίας αξίας, είχε δηλωθεί το ως άνω διαμέρισμα με πρόσοψη επί της οδού Η διαφορά ποσού 1.307,81€ ως προς τη φορολογητέα αξία του ακινήτου, όπως προέκυψε

από τον έλεγχο, αφορά στην αναγραφόμενη παλαιότητα του ακινήτου, λόγω αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας, η οποία (διαφορά) δεν προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι η Κ4 κατοικία (α/α 35) έχει πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, όπως προκύπτει από τις υπ' αριθ.καιδηλώσεις φόρου κληρονομιάς και τα συνημμένα σε αυτές φύλλα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, η αξία υπολογίσθηκε με συντελεστή πρόσοψης 1,00, ήτοι σε δρόμο ή κοινόχρηστο χώρο και όχι με μειωμένο συντελεστή πρόσοψης σε ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει εκ νέου ανακλητική/τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία να διορθώνει την ανακριβή περιγραφή των ανωτέρω υπό κρίση ακινήτων με α/α 13, 14, 22 και 35. Επομένως, ορθά ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων και τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, βάσει των δηλωθέντων στοιχείων ακινήτων στις υποβληθείσες δηλώσεις. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το ακίνητο με α/α 35^α του Πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπολογίζεται δύο φορές αντικειμενική αξία για τμήμα ακινήτου, το οποίο είναι ήδη τακτοποιημένο και συμπεριλαμβάνεται σε άλλο ακίνητο. Ειδικότερα, το ακίνητο που περιγράφεται στον πίνακα με α/α 35^α της έκθεσης ελέγχου, δεν είναι ανεξάρτητο, όπως διατείνεται ο έλεγχος, αλλά συμπεριλαμβάνεται στο ακίνητο με α/α 35 του ιδίου πίνακα και αφορά κλειστό χώρο στάθμευσης εμβαδού 47,34 τ.μ., που αποπερατώθηκε και νομιμοποιήθηκε από τον, σύμφωνα με την υπ' αριθμόοικοδομική άδεια, ως παρακολούθημα της Κ4 κατοικίας, όπως προκύπτει και από τον με αριθμό 5.459/1995 Κανονισμό Συγκροτήματος Κατοικιών της Συμβολαιογράφου Ο έλεγχος όμως υπολόγισε λανθασμένα αντικειμενική αξία επί ακινήτου που δεν υφίσταται, ποσού 59.499,28€.

Επειδή, το ως άνω ακίνητο εμβαδού 47,34 τ.μ. με α/α 35^α, δεν είχε συμπεριληφθεί στις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, αλλά η αξία του εν λόγω ακινήτου, που αφορά κλειστό χώρο στάθμευσης, υπολογίσθηκε μέσω του προγράμματος e-axies από τον έλεγχο, ως διαφορά μη δηλωθέντος δικαιώματος των εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του, βάσει της υπ' αριθ.οικοδομικής άδειας και του υπ' αριθ.Κανονισμού Συγκροτήματος Κατοικιών της Συμβολαιογράφου

Επειδή, ωστόσο, στην τεχνική έκθεση με προσωρινή αναφορά στοιχείων δήλωσης Ν. 4495/2017 της Κ4 κατοικίας, του μηχανικού, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον έλεγχο, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Έργο: ρύθμιση αυθαίρετων κατασκευών ή αλλαγών χρήσης σύμφωνα με το Ν. 4495/2017 που αφορούν κατοικία Κ4 με Β' Υπόγειο, Υπόγειο, Ισόγειο, Όροφο και Στέγη με Α.Α. Δήλωσης:Θέση ακινήτου / Διεύθυνση: το ακίνητο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως, στην οδό Οικοδομική Άδεια: οικοδομικές άδειες της διεύθυνσης

πολεοδομίας του Είδος χρήσης: Άλλη κατοικία. Ιδιοκτήτης: 50% πλήρης κυριότητα ο καθένας. Περιγραφή χώρου/παράβασης που ρυθμίζεται με το Ν. 4495/2017: Η εν λόγω μονοκατοικία Κ4 βρίσκεται σε συγκρότημα κατοικιών που ανεγέρθηκε με την υπ' αριθμ. οικοδομική άδεια της διεύθυνσης πολεοδομίας Θεσσαλονίκης. Κατόπιν ελέγχου και με βάση τα σχέδια που εκπονήθηκαν τότε και θεωρήθηκαν στην αρμόδια πολεοδομία, πρόκειται για: α) Υπέρβαση Δόμησης [...] β) [...] γ) Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης με υπέρβαση Δ, εμβαδού 0,59τ.μ., με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ εκτός εγκεκριμένου, (κατηγορία 4) δ) Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης και Ύψους εμβαδού 3,47 τ.μ. με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ εκτός εγκεκριμένου, (κατηγορία 4) ε) Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης εμβαδού 31,70 τ.μ. με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ εκτός εγκεκριμένου, (κατηγορία 4) στ) [...] ζ) [...]. Οι επιφάνειες του κτίσματος είναι: α) 272,79 τ.μ. χώρων που προσμετρούνται στη δόμηση κατόπιν της ρύθμισης. Αναλυτικά:- Υπόγειο 107,73τ.μ.- Ισόγειο 88,72τ.μ.- Όροφος 76,34τ.μ.β) Χώροι που δεν προσμετρούνται στη δόμηση κατόπιν της ρύθμισης.- Β' Υπόγειο - Λεβητοστάσιο 17,03τ.μ., - Υπόγειο Πάρκινγκ 80,50 τ.μ., - Αποθήκη 3,64 τ.μ., που βρίσκεται εκτός του περιγράμματος του κτιρίου. Το υλικό κατασκευής είναι οπλισμένο σκυρόδεμα και οπτοπλινθοδομή με επίχρισμα εκατέρωθεν. Παλαιότητα αυθαίρετης κατασκευής / αλλαγής χρήσης: Ο χρόνος πραγματοποίησης των αυθαίρετων κατασκευών είναι ο χρόνος κατασκευής όλης της μονοκατοικίας. [...].».

Επειδή, περαιτέρω, από το έντυπο κατόψεων της κατοικίας Κ4, επί τη οδού, του μηχανικού, προκύπτει ότι στην επιμέρους κάτοψη αυτού, που αφορά στο υπόγειο πάρκινγκ της εν λόγω κατοικίας, το υπό κρίση τμήμα του υπόγειου πάρκινγκ εμβαδού 44,74 τ.μ., ενυπάρχει στο συνολικό εμβαδό των 80,50 τ.μ., μετά τις τακτοποιήσεις των υπερβάσεων δόμησης, σύμφωνα με την ως άνω τεχνική έκθεση. Ειδικότερα, προκύπτουν τα εξής: Αρχική εγκεκριμένη δόμηση υπόγειου πάρκινγκ 44,74 τ.μ. + Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης με υπέρβαση Δ, εμβαδού 0,59 τ.μ., με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ εκτός εγκεκριμένου (στοιχείο γ της τεχνικής έκθεσης) + Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης και Ύψους εμβαδού 3,47 τ.μ. με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ (στοιχείο δ της τεχνικής έκθεσης) + Υπέρβαση Δόμησης και Κάλυψης εμβαδού 31,70 τ.μ. με μειωτικό συντελεστή 0,50, που αφορά σε Υπόγειο Πάρκινγκ εκτός εγκεκριμένου, (κατηγορία 4) (στοιχείο ε της τεχνικής έκθεσης) = 80,50 τ.μ. συνολικό εμβαδό υπόγειου πάρκινγκ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα υπολογίζεται δύο φορές η αντικειμενική αξία για τμήμα ακινήτου που αφορά σε υπόγειο γκαράζ (α/α 35^α), λόγω συμπερίληψης της αντικειμενικής του αξίας στην ήδη στην προσδιορισθείσα φορολογητέα αξία του ακινήτου με α/α 35, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, για ίδιο λογαριασμό καθώς και ως κληρονόμος (τέκνο) της θανούσας στις 02/05/2015 μητρός της, ως προς τον επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων στοιχείων, του,

με χρόνο φορολογίας την, μετά τη διαγραφή του ακινήτου υπό α/α 35^α του Πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου και την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους 2014, της υπόχρεης

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	1.981.611,76	2.066.753,72	2.044.441,49
B. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει διατάξεων			
Γ.ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ ⁽⁷⁾	75.222,68	75.222,68	75.222,68
Δ. ΑΞΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ			
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.906.389,08	1.991.531,04	1.969.218,81
ΣΤ. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ	1.906.389,08	1.991.531,04	1.969.218,81
Ζ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΕΣ-ΔΩΡΕΕΣ		111.621,97	111.621,97
Η. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.906.389,08	2.103.153,01	2.080.840,78

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του άρ. 29 του ν.2961/2001	159.653,10	157.421,88
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ ⁽⁸⁾	147.138,90	147.138,90
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	12.514,20	10.282,98
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	1.934,19	214,70
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.448,39	10.497,68

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους 2014, της υπόχρεης

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	1.489.443,83	1.575.215,76	1.560.340,94
B. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει διατάξεων			
Γ.ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ ⁽⁷⁾	54.266,83	54.266,83	54.266,83
Δ. ΑΞΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ			
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.435.177,00	1.520.948,93	1.506.074,11
ΣΤ. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ	1.435.177,00	1.520.948,93	1.506.074,11
Ζ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΕΣ-ΔΩΡΕΕΣ			
Η. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.435.177,00	1.520.948,93	1.506.074,11

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του άρ. 29 του ν.2961/2001	102.094,89	100.607,41
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ ⁽⁸⁾	93.517,69	93.517,69
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	8.577,20	7.089,72
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ	2.027,49	242,47
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.604,69	7.332,19

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.