



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 14.05.2024
αριθμός απόφασης 1437

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατά της με αριθ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με χρονολογία φορολογίας την και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεσης ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το από συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως και παραδεκτώς, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθ. φακέλου Θ-), με χρονολογία φορολογίας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 7.305,23 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ και τόκοι ποσού 1.826,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.131,54 ευρώ, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς περιουσίας του θανόντος που απεβίωσε την Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους του: α) την σύζυγό του, β) το τέκνο του (ήδη προσφεύγουσα) και γ) το τέκνο του

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, οι κληρονόμοι υπέβαλαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης τις υπ' αριθ. (εμπρόθεσμη αρχική, η οποία υποβλήθηκε μόνο από την κληρονόμο), (εμπρόθεσμη κοινή συμπληρωματική), (διορθωτική, η οποία υποβλήθηκε από τους κληρονόμους προκειμένου για την εκ νέου εκκαθάριση λόγω λογιστικού λάθους διότι το μερικό σύνολο (άθροισμα) των ακινήτων στην περιοχή της ήταν το ποσό των 706.679,62 ευρώ, αντί του ποσού των 805.220,97 ευρώ όπως εκ παραδρομής αναγράφηκε στη δήλωση) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες δήλωσαν ως κληρονομιά περιουσία. Η αρμόδια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στις ως άνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με βάση τα στοιχεία που προσκόμισαν οι κληρονόμοι και τα στοιχεία που συγκέντρωσε από τις ηλεκτρονικές εφαρμογές (NEO TAXIS, ELENXIS κτλ) αλλά και σε συνέχεια αλληλογραφίας της με δημόσιες υπηρεσίες όπως το Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδος, από το τμήμα Δόμησης της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων του Δήμου, από το τμήμα Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Δόμησης του Δήμου και από το τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των περιουσιακών στοιχείων, επιπλέον προστέθηκαν μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία και η διαφορά της αξίας επίπλων-σκευών επί αυτών καθώς και οι προγενέστερες γονικές παροχές, τα οποία παρουσιάζονται συνοπτικά στους κάτωθι πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-----	----------------------------------	--------------	--------------	---------

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ			
.....		1.000,00	1.000,00	0,00
.....				
2		66.690,00	94.770,00	28.080,00
3		37.791,00	53.703,00	15.912,00
4		17.506,12	24.877,13	7.371,01
5		10.930,49	15.532,80	4.602,31
6		30.696,30	43.621,05	12.924,75
7		18.833,69	26.763,68	7.929,99
8		6.187,39	11.828,60	5.641,21
		3.813,26	8.673,12	4.859,86
9		132.852,72	198.401,28	65.548,56
		17.997,19	29.913,64	11.916,45
10		7.111,60	12.060,61	4.949,01
11		23.793,88	33.812,36	10.018,48
.....				
.....				
12		465,30	465,30	0,00
13		1.059,30	1.059,30	0,00
14		257,40	463,32	205,92
15		712,80	712,80	0,00
16		527,67	527,67	0,00
17		1.608,75	1.608,75	0,00
18		1.973,57	1.973,57	0,00
19		672,71	672,71	0,00
.....		0,00	0,00	0,00
20		3.240,00	3.240,00	0,00

21	.....	1.080,00	1.080,00	0,00
22	.....	2.902,50	2.902,50	0,00
.....		.....	0,00	0,00
23	.....	2.376,00	2.376,00	0,00
24	.....	2.692,80	2.692,80	0,00
25	.....	711,81	711,81	0,00
26		4.753,98	4.753,98	0,00
27	.....	396,00	396,00	0,00
28	.....	405,90	405,90	0,00
29	.....	495,00	495,00	0,00
30	.....	10.532,61	10.532,61	0,00
31	.....	480,15	480,15	0,00
32	.....	307,40	307,40	0,00
33	.....	178,20	178,20	0,00
34	.....	302,94	302,94	0,00
35	.....	541,29	541,29	0,00
36	.....	1.842,75	3.726,45	1.883,70
37	.....	630,39	630,39	0,00
38	.....	576,03	576,03	0,00
39	.....	344,37	344,37	0,00
40	.....	178,20	178,20	0,00
41	.....	868,73	1.756,76	888,03
42	.....	842,40	1.703,52	861,12
43	.....	2.053,35	2.509,65	456,30
44	.....	127,86	127,86	0,00
45	.....	5.713,79	5.713,79	0,00

				
	.....	0,00	0,00	0,00
	.....	17.671,50	17.671,50	0,00
	.....	32.960,62	32.960,62	0,00
	.....	17.576,46	23.435,28	5.858,82
46	.....	416,10	416,10	0,00
47	.....	393,82	393,82	0,00
48	.....	564,00	564,00	0,00
49	.....	2.150,76	2.628,70	477,94
50	.....	2.004,75	2.004,75	0,00
51	.....	343,04	343,04	0,00
52	.....	213,84	213,84	0,00
53	.....	298,49	298,49	0,00
54	.....	891,00	891,00	0,00
55	.....	430,65	430,65	0,00
56	.....	351,95	351,95	0,00
.....		0,00	0,00	0,00
57	.....	766,26	771,12	4,86
.....		.....	0,00	0,00
58	.....	2.339,07	2.339,07	0,00
.....	.....	6.008,31	13.018,01	7.009,70
.....		.....	0,00	0,00
60	.....	38.253,52	75.038,91	36.785,39
	.....	52.547,19	52.547,19	0,00
				
				
				
(.....)		0,00	0,00	0,00

61	.....	0,00	0,00	0,00
	.....	109.326,50	109.326,50	0,00
	.....	109.430,11	109.430,11	0,00
	.....	93.147,26	93.147,26	0,00
				
	.....	244.756,83	246.130,96	1.374,13
	.....	91.413,20	91.413,20	0,00
	.....	58.605,12	58.605,12	0,00
62	.....	0,676	0,676	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	1.309.916,616	1.545.476,156	235.559,54
	(πλέον) οικοσκευή	22.172,24	38.815,94	16.643,70
	(μείον) παθητικό	-5.375,57	-5.375,57	0,00
	Συνολική Περιουσία βάσει δηλωθέντων στοιχείων	1.326.713,29	1.578.916,526	252.203,24

Σύμφωνα με τα στοιχεία του ελέγχου προέκυψαν μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1		0,00	240,98	240,98
2		0,00	906,24	906,24
3		0,00	128,80	128,80
4		0,00	68,00	68,00
Μη Δηλωθέντα Περιουσιακά Στοιχεία		0,00	1.344,02	1.344,02

Συγκεντρωτικά από τους ανωτέρω πίνακες (1 & 2), προκύπτει η συνολική κληρονομιαία περιουσία του κληρονομούμενου κατά την ημερομηνία θανάτου ήτοι η

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική Περιουσία βάσει δηλωθέντων στοιχείων του πίνακα 1	1.326.713,29	1.578.916,526	252.203,24
Συνολικό Ενεργητικό που δεν δηλώθηκε πίνακας 2	0,00	1.344,02	1.344,02
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.326.713,29	1.580.260,546	253.547,26

Η κληρονομική μερίδα εκάστου κληρονόμου προσδιορίζεται ως κάτωθι:

A. ΜΕΡΙΔΑ

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
1		1.000,00	1.000,00	0,00
2		16.672,50	23.692,50	7.020,00
3		9.447,75	13.425,75	3.978,00
4		4.376,53	6.219,28	1.842,75
5		2.732,62	3.883,20	1.150,58
6		7.674,08	10.905,26	3.231,19
7		4.708,42	6.690,92	1.982,50
8		1.546,85	2.957,15	1.410,30
		953,32	2.168,28	1.214,97
9		33.213,18	49.600,32	16.387,14
		4.499,30	7.478,41	2.979,11
10		1.777,90	3.015,15	1.237,25
11		5.948,47	8.453,09	2.504,62
12		116,33	116,33	0,00
13		264,83	264,83	0,00
14		64,35	115,83	51,48
15		178,20	178,20	0,00
16		131,92	131,92	0,00
17		402,19	402,19	0,00
18		493,39	493,39	0,00
19		168,18	168,18	0,00
20		810,00	810,00	0,00
21		270,00	270,00	0,00
22		725,63	725,63	0,00
23		594,00	594,00	0,00
24		673,20	673,20	0,00
25		177,95	177,95	0,00
26		1.188,50	1.188,50	0,00
27		99,00	99,00	0,00
28		101,48	101,48	0,00
29		123,75	123,75	0,00
30		2.633,15	2.633,15	0,00
31		120,04	120,04	0,00
32		76,85	76,85	0,00
33		44,55	44,55	0,00
34		75,74	75,74	0,00
35		135,32	135,32	0,00
36		460,69	931,61	470,93
37		157,60	157,60	0,00

38	.....	144,01	144,01	0,00
39	.....	86,09	86,09	0,00
40	.....	44,55	44,55	0,00
41	.....	217,18	439,19	222,01
42	.....	210,60	425,88	215,28
43	.....	513,34	627,41	114,08
44	.....	31,97	31,97	0,00
45	.....	1.428,45	1.428,45	0,00
		4.417,88	4.417,88	0,00
		8.240,16	8.240,16	0,00
		4.394,12	5.858,82	1.464,71
46	.....	104,03	104,03	0,00
47	.....	98,46	98,46	0,00
48	.....	141,00	141,00	0,00
49	.....	537,69	657,18	119,49
50	.....	501,19	501,19	0,00
51	.....	85,76	85,76	0,00
52	.....	53,46	53,46	0,00
53	.....	74,62	74,62	0,00
54	.....	222,75	222,75	0,00
55	.....	107,66	107,66	0,00
56	.....	87,99	87,99	0,00
57	.....	191,57	192,78	1,22
58	.....	584,77	584,77	0,00
59	.....	1.502,08	3.254,50	1.752,43
60	.....	9.563,38	18.759,73	9.196,35
		13.136,80	13.136,80	0,00
61	.....	27.331,63	27.331,63	0,00
		27.357,53	27.357,53	0,00
		23.286,82	23.286,82	0,00
		61.189,21	61.532,74	343,53
		22.853,30	22.853,30	0,00
		14.651,28	14.651,28	0,00
62	.....	0,17	0,17	0,00
63	.....	0,00	60,24	60,24
64	.....	0,00	17,00	17,00
65	.....	0,00	226,56	226,56
66	.....	0,00	32,20	32,20
	(πλέον) οικοσκευή 100%	22.172,24	38.815,94	16.643,70
	(μείον) παθητικό 25%	-1.343,89	-1.343,88	0,00

	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	349.057,50	424.927,09	75.869,58
--	---------------------------------------	-------------------	-------------------	------------------

Β. ΜΕΡΙΔΑ

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
1		25.008,75	35.538,75	10.530,00
2		14.171,63	20.138,63	5.967,00
3		6.564,80	9.328,92	2.764,13
4		4.098,93	5.824,80	1.725,87
5		11.511,11	16.357,89	4.846,78
6		7.062,63	10.036,38	2.973,75
7		2.320,27	4.435,73	2.115,45
		1.429,97	3.252,42	1.822,45
8		49.819,77	74.400,48	24.580,71
		6.748,95	11.217,62	4.468,67
9		2.666,85	4.522,73	1.855,88
10		8.922,71	12.679,64	3.756,93
11		174,49	174,49	0,00
12		397,24	397,24	0,00
13		96,53	173,75	77,22
14		267,30	267,30	0,00
15		197,88	197,88	0,00
16		603,28	603,28	0,00
17		740,09	740,09	0,00
18		252,27	252,27	0,00
19		1.215,00	1.215,00	0,00
20		405,00	405,00	0,00
21		1.088,44	1.088,44	0,00
22		891,00	891,00	0,00
23		1.009,80	1.009,80	0,00
24		266,93	266,93	0,00
25		1.782,74	1.782,74	0,00
26		148,50	148,50	0,00
27		152,21	152,21	0,00
28		185,63	185,63	0,00
29		3.949,73	3.949,73	0,00
30		180,06	180,06	0,00
31		115,28	115,28	0,00
32		66,83	66,83	0,00
33		113,60	113,60	0,00
34		202,98	202,98	0,00

35	.....	691,03	1.397,42	706,39
36	.....	236,40	236,40	0,00
37	.....	216,01	216,01	0,00
38	.....	129,14	129,14	0,00
39	.....	66,83	66,83	0,00
40	.....	325,77	658,79	333,01
41	.....	315,90	638,82	322,92
42	.....	770,01	941,12	171,11
43	.....	47,95	47,95	0,00
44	.....	2.142,67	2.142,67	0,00
		6.626,81	6.626,81	0,00
		12.360,23	12.360,23	0,00
		6.591,17	8.788,23	2.197,06
45	.....	156,04	156,04	0,00
46	.....	147,68	147,68	0,00
47	.....	211,50	211,50	0,00
48	.....	806,54	985,76	179,23
49	.....	751,78	751,78	0,00
50	.....	128,64	128,64	0,00
51	.....	80,19	80,19	0,00
52	.....	111,93	111,93	0,00
53	.....	334,13	334,13	0,00
54	.....	161,49	161,49	0,00
55	.....	131,98	131,98	0,00
56	.....	287,35	289,17	1,82
57	.....	877,15	877,15	0,00
58	.....	2.253,12	4.881,75	2.628,64
59	.....	14.345,07	28.139,59	13.794,52
		19.705,20	19.705,20	0,00
60	.....	40.997,44	40.997,44	0,00
		41.036,29	41.036,29	0,00
	.....	34.930,22	34.930,22	0,00
		91.783,81	92.299,11	515,30
		34.279,95	34.279,95	0,00
		21.976,92	21.976,92	0,00
61	.....	0,25	0,25	0,00
62	.....	0,00	90,37	90,37
63	.....	0,00	25,50	25,50
64	.....	0,00	339,84	339,84
65	.....	0,00	48,30	48,30

	(μείον) παθητικό 25%	-2.015,84	-2.015,84	0,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	488.827,89	577.666,77	88.838,82
	(πλέον) προγενέστερη γονική παροχή Z3205/2009	77.599,22	78.599,22	1.000,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	566.427,11	656.265,95	89.838,82

Γ. ΜΕΡΙΔΑ

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
1		25.008,75	35.538,75	10.530,00
2		14.171,63	20.138,63	5.967,00
3		6.564,80	9.328,92	2.764,13
4		4.098,93	5.824,80	1.725,87
5		11.511,11	16.357,89	4.846,78
6		7.062,63	10.036,38	2.973,75
7		2.320,27	4.435,73	2.115,45
		1.429,97	3.252,42	1.822,45
8		49.819,77	74.400,48	24.580,71
		6.748,95	11.217,62	4.468,67
9		2.666,85	4.522,73	1.855,88
10		8.922,71	12.679,64	3.756,93
11		174,49	174,49	0,00
12		397,24	397,24	0,00
13		96,53	173,75	77,22
14		267,30	267,30	0,00
15		197,88	197,88	0,00
16		603,28	603,28	0,00
17		740,09	740,09	0,00
18		252,27	252,27	0,00
19		1.215,00	1.215,00	0,00
20		405,00	405,00	0,00
21		1.088,44	1.088,44	0,00
22		891,00	891,00	0,00
23		1.009,80	1.009,80	0,00
24		266,93	266,93	0,00
25		1.782,74	1.782,74	0,00
26		148,50	148,50	0,00
27		152,21	152,21	0,00
28		185,63	185,63	0,00
29		3.949,73	3.949,73	0,00
30		180,06	180,06	0,00

31	.....	115,28	115,28	0,00
32	.....	66,83	66,83	0,00
33	.....	113,60	113,60	0,00
34	.....	202,98	202,98	0,00
35	.....	691,03	1.397,42	706,39
36	.....	236,40	236,40	0,00
37	.....	216,01	216,01	0,00
38	.....	129,14	129,14	0,00
39	.....	66,83	66,83	0,00
40	.....	325,77	658,79	333,01
41	.....	315,90	638,82	322,92
42	.....	770,01	941,12	171,11
43	.....	47,95	47,95	0,00
44	.....	2.142,67	2.142,67	0,00
		6.626,81	6.626,81	0,00
		12.360,23	12.360,23	0,00
		6.591,17	8.788,23	2.197,06
45	.....	156,04	156,04	0,00
46	.....	147,68	147,68	0,00
47	.....	211,50	211,50	0,00
48	.....	806,54	985,76	179,23
49	.....	751,78	751,78	0,00
50	.....	128,64	128,64	0,00
51	.....	80,19	80,19	0,00
52	.....	111,93	111,93	0,00
53	.....	334,13	334,13	0,00
54	.....	161,49	161,49	0,00
55	.....	131,98	131,98	0,00
56	.....	287,35	289,17	1,82
57	.....	877,15	877,15	0,00
58	.....	2.253,12	4.881,75	2.628,64
59	.....	14.345,07	28.139,59	13.794,52

	.....	.....	19.705,20	19.705,20	0,00
60	.....	.....	40.997,44	40.997,44	0,00
	.....	.....	41.036,29	41.036,29	0,00
	.....	.....	34.930,22	34.930,22	0,00
	.....	.....	91.783,81	92.299,11	515,30
	.....	.....	34.279,95	34.279,95	0,00
	.....	.....	21.976,92	21.976,92	0,00
61	.....	.....	0,25	0,25	0,00
62	.....	.....	0,00	90,37	90,37
63	.....	.....	0,00	25,50	25,50
64	.....	.....	0,00	339,84	339,84
65	.....	.....	0,00	48,30	48,30
		(μείον) παθητικό 25%	-2.015,84	-2.015,84	0,00
		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	488.827,89	577.666,77	88.838,82
		(πλέον) προγενέστερη γονική παροχή Z3205/2009	77.599,22	78.599,22	1.000,00
		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	566.427,11	656.265,95	89.838,82

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος υπολόγισε τον φόρο κληρονομιάς εκάστου κληρονόμου ως κάτωθι:

- I. Για την αξία της μερίδας της συζύγουπου προσδιόρισε ο έλεγχος συνολικού ποσού 424.927,09€ επιβάλλεται διαφορά κύριου φόρου ποσού 1.246,35€, ο οποίος υπολογίσθηκε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ισχύουν για το χρόνο φορολογίας (N.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) σε συνδυασμό με την περ. ζ' του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 (αφορολόγητο συζύγου ποσού 400.000€):

Κλιμάκιο	Συν/στής κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Αναλογών φόρος
400.000,00		0,00	400.000,00	0,00
24.927,09	5%	1.246,35	24.927,09	1.246,35
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου				1.246,35
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης				0,00
Διαφορά φόρου για καταλογισμό				1.246,35

Επιπλέον του κύριου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 623,18€, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 50% του κύριου φόρου, καθώς το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

- II. Για την αξία της μερίδας της κόρηςπου προσδιόρισε ο έλεγχος συνολικού ποσού 656.265,95€ επιβάλλεται διαφορά κύριου φόρου ποσού 7.305,23€, ο οποίος υπολογίσθηκε με βάση τις φορολογικές κλίμακες που ισχύουν για το χρόνο φορολογίας (N.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/στής 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
56.265,95	10%	5.626,59	656.295,95	22.126,59
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου				22.126,59
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης				-14.821,36
Διαφορά φόρου για καταλογισμό				7.305,23

Επιπλέον του κύριου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.826,31€, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 25% του κύριου φόρου, καθώς το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου σε ποσοστό που ανέρχεται στο 49,28% (7.305,23/14.821,36).

- III. Για την αξία της μερίδας της κόρης Καλογιάννη Δέσποινας που προσδιόρισε ο έλεγχος συνολικού ποσού 656.265,95€ επιβάλλεται διαφορά κύριου φόρου ποσού 7.305,23€, ο οποίος υπολογίστηκε 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/σής 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
56.265,95	10%	5.626,59	656.295,95	22.126,59
Φόρος που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου				22.126,59
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης				-14.821,36
Διαφορά φόρου για καταλογισμό				7.305,23

Επιπλέον του κύριου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.826,31€, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 25% του κύριου φόρου, καθώς το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου σε ποσοστό που ανέρχεται στο 49,28% (7.305,23/14.821,36).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη, ως νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη. Ειδικότερα:
- ✓ ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του καταστήματος μετά του παταριού στον Δήμο και επί της οδού και αδιαμόρφωτης πλατείας τυγχάνει εσφαλμένης και μη νόμιμης. Η τιμή ζώνης στην περιοχή κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν 1.700,00 € και όχι 2.050,00 €, περαιτέρω το εμβαδόν του παταριού είναι 170,74 σύμφωνα με τον τίτλο κτήσης και όχι 172,28 τ.μ. (σελ. 6&69 υπό στοιχείο 60), όπως επίσης εκ σφάλματος υπολογίζεται, ως εκ τούτου η συνολική αξία του ως άνω ακινήτου υπολογίζεται σε 333.963,17 € και όχι 403.493,49 €.
 - ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του κτίσματος επί του υπ' αριθ. 942 Β' κατηγορίας αγρού και του με αριθ. 941 Β' (σελ. 33-34 έκθεσης ελέγχου υπό στ. 7&8) στο τυγχάνει εσφαλμένος. Ο αγρός με αριθ. 942 Β' έχει επ' αυτού αποθήκη πρόχειρης κατασκευής με λαμαρινοσκεπή, το συγκεκριμένο κτίσμα εσφαλμένα και μη νόμιμα χαρακτηρίζεται από τον έλεγχο ως επαγγελματική στέγη. Πρόκειται για παλιά αποθήκη, η οποία ανέκαθεν εκμισθωνόταν από τον κληρονομούμενο ως αποθηκευτικός χώρος και ποτέ ως επαγγελματικός. Επισυνάπτεται η από τεχνική έκθεση του αγρονόμου μηχανικού, σύμφωνα με την οποία εντός του ακινήτου υπάρχουν διάφορα πρόχειρα λαμαρινοσκεπή και κεραμοσκεπή κτίσματα, συνολικού εμβαδού 360 τ.μ., τα οποία κατασκευάστηκαν προ του 1955 (όχι ου 1991) και είναι εγκαταλειμμένα και υπό κατάρρευση. Στο ακίνητο 941 Β' υπάρχει αποθηκευτικός χώρος που εξαιρείται από την κατεδάφιση δυνάμει της με αριθ. πρωτ. Απόφασης Πολεοδομίας Νομού Θεσσαλονίκης. Ως προς το κτίσμα και τη χρήση αυτού, σύμφωνα με το συμφωνητικό μίσθωσής του θα χρησιμοποιηθεί ως αποθήκη ελαστικών. Στο έντυπο Ε2 του έτους 2018, ο κληρονομούμενος δήλωνε το μίσθιο ως αποθηκευτικός χώρος 1.650 τ.μ. και μη ηλεκτροδοτούμενος. Στους ανωτέρω αποθηκευτικούς χώρους ουδέποτε διενεργήθηκαν εμπορικές πράξεις, πωλήσεις λιανικής ή χονδρικής, ούτε και θα μπορούσαν να διενεργηθούν. Πρόκειται για πρόχειρες λαμαρινοσκεπαστες κατασκευές χωρίς παροχή ηλεκτρικού ρεύματος ως εκ τούτου δεν μπορούσε να διατηρείται ταμειακή μηχανή στο χώρο προκειμένου για τη διενέργεια πωλήσεων. Επιπλέον δεν υφίσταται οικοδομική άδεια για τις ως άνω λαμαρινοσκεπασμένες αποθήκες.
 - ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του αγρού υπ' αριθ. στα και των αγρών υπ' αριθ. στη θέση τυγχάνει εσφαλμένος. Όσον αφορά τους αγρούς υπ' αριθ. εκ παραδρομής δηλώθηκε εκ μέρους τους (στα Ε9 2016, 2017 & 2018) ότι συνορεύουν με ποτάμι και ο έλεγχος έκρινε ότι είναι αρδευόμενοι. Εντούτοις δεν πρόκειται για ποταμό αλλά για «πτυχή του εδάφους», δηλαδή για ξεροπόταμο, καθώς ο ποταμός είναι πλέον ξεροπόταμος. Ο φοροτεχνικός που συνέταξε τα Ε9, βλέποντας στον τίτλο κτήσεως την αναφερόμενη γειτνίαση με ποτάμι, εκ σφάλματος καταχώρησε ορισμένους εξ αυτών ως αρδευόμενους καθώς δεν γνώριζε ότι πρόκειται για τον ποταμό που είναι από δεκαετίες πλέον ξεροπόταμος και δεν φέρει νερό. Ως προς τον αγρό με αριθ. στα, αυτός γειτνιάζει με χείμαρρο και όχι με ποτάμι, ο δε χείμαρρος δεν θεωρείται άρδευση γιατί είναι ξερή κοίτη και δεν έχει ροή νερού, παρά μόνο όταν βρέχει καταρρακτωδώς. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει σχετική βεβαίωση μηχανικού.
 - ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του υπ' αριθ. αγρού στην (σελ. 62-63 έκθεσης ελέγχου) τυγχάνει εσφαλμένος. Ο εν λόγω αγρός απέχει από τη θάλασσα

105 μέτρα και όχι 70 όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή, το οποίο άλλωστε αναφέρεται στο τοπογραφικό του τίτλου κτήσεως (της αγοράς), ως εκ τούτου δεν υφίσταται ανακρίβεια.

- ✓ Η κρίση της προσβαλλόμενης για τα χρηματικά διαθέσιμα στην αλλοδαπή τυγχάνει εσφαλμένη. Οι κοινοί λογαριασμοί στην τράπεζα φέρουν την ρήτρα «right of survivorship», δηλαδή τη ρήτρα σύμφωνα με την οποία το περιεχόμενο του λογαριασμού δεν είναι κληρονομητό, αλλά περιέχεται σε περίπτωση θανάτου του συνδικαιούχου, απευθείας στον συνδικαιούχο του λογαριασμού.
- Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστών.
- Έλλειψη αιτιολογίας.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα την υπέβαλε συμπληρωματικό υπόμνημα επικαλούμενη νέα στοιχεία επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα απέστειλε α) φωτογραφίες (ληφθείσες από τους μισθωτές κατά τον χρόνο θανάτου και το έτος 2021) της αποθήκης στο οι οποίες αποδεικνύουν τον ισχυρισμό των κληρονόμων ότι πρόκειται για αποθήκη η σκεπή της οποίας ήταν κατασκευασμένη από λαμαρίνες και υπήρχαν σε αυτήν διάσπαρτες οπές (τρύπες) ενώ τα ελαστικά επαγγελματικών οχημάτων που αποθηκεύονταν φαίνονται στοιβαγμένα στο πάτωμα και β) το τοπογραφικό διάγραμμα που επισυνάφθηκε στο συμβόλαιο αγοράς (τίτλος κτήσης) του ακινήτου στην, σύμφωνα με το οποίο η απόσταση από τη θάλασσα είναι 105 μέτρα, οι δε πληροφορίες που άντλησε η ελεγκτική αρχή από το Κτηματολόγιο σε σχέση με την απόσταση του επίμαχου ακινήτου από τη θάλασσα (ήτοι 70 μέτρα) είναι πρόσφατες και δεν ήταν πρόσφορες στους ίδιους, άλλωστε υπάρχει αντικειμενική δυσκολία στη μέτρηση της απόστασης λόγω του γκρεμού και είναι σύνηθες τα τοπογραφικά να βασίζονται στους χάρτες διανομής, ως εκ τούτου ουδεμία ευθύνη ή πλημμέλεια τους βαρύνει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση

επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, ακολούθως με την **ΠΟΛ.1119/22.06.2018** παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«... Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, με το άρθρο 81 § 3&4 του ν.2961/2001:

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθέναν χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς, β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «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 επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω νόμου που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

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. ...

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσεώς 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.

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται

αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

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

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1149/09-06-1994:

«Άρθρο 1.

1. Ζώνη γενικά θεωρείται ένα τμήμα πόλης ή χωριού, το οποίο, σύμφωνα με τους πίνακες τιμών, έχει ενιαία τιμή (Τ.Ζ.): Οι ζώνες διακρίνονται σε: α) Κυκλικές ζώνες Είναι οι ζώνες που περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα μιας πόλης ή ενός χωριού και απεικονίζονται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών περιμετρικά με συνεχή κόκκινη γραμμή, κατά μήκος των αξόνων των δρόμων και συμβολίζονται με κεφαλαία γράμματα του αλφαβήτου. ... 2. Τιμή ζώνης ή τιμή εκκίνησης (ΤΖ). Είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή. Η τιμή ζώνης (ΤΖ), αναφέρεται στην συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο (μ2) επιφάνειας, καινούριας κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α` όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο.

Άρθρο 2

.. 3. Αν το ακίνητο του οποίου πρέπει να προσδιορίσουμε τη φορολογητέα αξία έχει πρόσοψη σε δρόμο ή σε δρόμους από τον άξονα των οποίων διέρχεται το όριο δύο ή περισσότερων

κυκλικών ζωνών, ανεξάρτητα αν οι δρόμοι αυτοί αποτελούν όριο δήμων ή κοινοτήτων ή οικισμών, λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών. Αν έχει πρόσοψη σε γραμμική ζώνη, λαμβάνεται η τιμή της γραμμικής αυτής ζώνης. Σε περίπτωση που έχει προσόψεις σε δύο γραμμικές ζώνες λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών τούτων. Αν έχει προσόψεις σε γραμμική και κυκλική ζώνη λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή. Την τιμή της γραμμικής ζώνης λαμβάνουν μόνο τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη (άνοιγμα-πόρτα, παράθυρο ή προθήκη) στο δρόμο στον οποίο αναπτύσσεται η γραμμική ζώνη. Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στη γραμμική ζώνη. Ως προσόψεις ενός ακινήτου θεωρούνται οι πλευρές του που έχουν άνοιγμα (παράθυρο, πόρτα, ή προθήκη) σε δρόμο, στοά ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Προκειμένου για οικόπεδο, ως προσόψεις θεωρούνται οι πλευρές του που συνορεύουν με κοινόχρηστους χώρους.

Άρθρο 4

... 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. Έτσι, αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη: α) Σε ένα μόνο δρόμο ή σε κοινόχρηστο γενικώς χώρο, εφαρμόζεται συντελεστής 1 00 β) Σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία ή αποκλειστικά σε πλατεία, κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 1,08».

Επειδή, στη με την ΠΟΛ.1099/11.07.2005 του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα: «Οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών», αναφέρονται τα εξής:

«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.1310/3-12-96 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.1311/3-12-96 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.1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2, παράγρ. δ έως και θ, παραγρ.1. άρθρ. 6, 7, 8, 9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ.1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41 ν.1249/82 , διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του "πρόσφορου δημοσίου εγγράφου" νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 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 απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή 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 Κ4). β. Ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - Νοσηλευτηρίων και Ευαγών Ιδρυμάτων (έντυπο Κ6), γ. Εκπαιδευτηρίων (έντυπο Κ7). 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 Κ4, Κ6 και Κ7, 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 περίπτωση που η χρήση του κτιρίου είναι διαφορετική από αυτήν που προέβλεπε η αρχική άδεια λειτουργίας για την οποία εκδόθηκε η αντίστοιχη οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του δεν θα γίνεται με ειδικό έντυπο (Κ4, Κ6, και Κ7). Δηλαδή αν το κτίριο δεν χρησιμοποιείται όπως προβλεπόταν από την αρχική άδεια οικοδομής και την αντίστοιχη αρχική άδεια λειτουργίας του, αλλά χρησιμοποιείται για την στέγαση επιχείρησης ή επιχειρήσεων με διαφορετικές της αρχικής άδειες λειτουργίας, χρήσεις, τότε δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του με τα έντυπα Κ4, Κ6, Κ7. Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 (άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται) ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3, ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα ένα και δύο κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **13 του Ν.2961/2001**, ορίζεται ότι:

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

2. Μεταξύ της κληρονομίας θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19** του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«Αδιαίρετοι ή ενωμένοι λογαριασμοί

Για την επιβολή του φόρου θεωρούνται ότι ανήκουν κατά ίσα μέρη, ενώ επιτρέπεται και στο Δημόσιο και στους υπόχρεους σε φόρο να αποδείξουν το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο: α) Σε

καθένα από τους καταθέτες τα χρηματικά ποσά και γενικά οι αξίες που είναι κατατεθειμένες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα σε αδιαίρετους ή ενωμένους λογαριασμούς

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.2961/2001, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ορίζεται ότι:

«Απαλλαγές από το φόρο

1.

2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου.

Επειδή, η διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28.03.2022) και εφαρμόζεται για φορολογικές υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από την δημοσίευση του ν.4916/2022 (παρ. θ' του άρθρου 92) και εφεξής:

«... 2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: α) ..., β) ..., γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινοί λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους περιέρχεται αυτοδίκαια, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή της παρούσας περίπτωσης δεν ισχύει για χρηματικές καταθέσεις και λογαριασμούς που τηρούνται σε μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα κράτη και σε κράτη που δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών που έχει κυρωθεί με τον ν. 4428/2016 (Α' 190)».

Επειδή, με τα διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

....

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ:

«Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Βάρος απόδειξης

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 την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην κληρονομιά περιουσία του κληρονομούμενου, και ειδικότερα ελέγχθηκαν οι υπ' αριθ. (εμπρόθεσμη αρχική, η οποία υποβλήθηκε μόνο από την κληρονόμο), (εμπρόθεσμη κοινή συμπληρωματική) και (διορθωτική, η οποία υποβλήθηκε από τους κληρονόμους προκειμένου για την εκ νέου εκκαθάριση λόγω λογιστικού λάθους διότι το μερικό σύνολο (άθροισμα) των ακινήτων στην περιοχή της ήταν το ποσό των 706.679,62 ευρώ, αντί του ποσού των 805.220,97 ευρώ όπως εκ παραδρομής αναγράφηκε στη δήλωση υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με βάση τα στοιχεία που προσκόμισαν οι κληρονόμοι, τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος από τις ηλεκτρονικές εφαρμογές (NEO TAXIS, ELENXIS κτλ), τη σχετική αλληλογραφία με δημόσιες υπηρεσίες όπως το Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδος, από το τμήμα Δόμησης της Διεύθυνσης

Τεχνικών Έργων του Δήμου από το τμήμα Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Δόμησης του Δήμου και από το τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων καθώς και τις απόψεις των κληρονόμων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των περιουσιακών στοιχείων, επιπλέον προστέθηκαν μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία, διαφορά επί της αξίας επίπλων-σκευών, καθώς και οι προγενέστερες γονικές παροχές. Κατόπιν σχετικού πορίσματος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς καθώς και πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι η προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη, ως νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη για τους κάτωθι λόγους:

- ✓ ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του καταστήματος μετά του παταριού στον Δήμο και επί της οδού και αδιαμόρφωτης πλατείας τυγχάνει εσφαλμένης και μη νόμιμος. Η τιμή ζώνης στην περιοχή κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν 1.700,00 € και όχι 2.050,00 €, περαιτέρω το εμβαδόν του παταριού είναι 170,74 σύμφωνα με τον τίτλο κτήσης και όχι 172,28 τ.μ. (σελ. 6&69 υπό στοιχείο 60), όπως επίσης εκ σφάλματος υπολογίζεται, ως εκ τούτου η συνολική αξία του ως άνω ακινήτου υπολογίζεται σε 333.963,17 € και όχι 403.493,49 €.
- ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του κτίσματος επί του υπ' αριθ. 942 Β' κατηγορίας αγρού και του με αριθ. 941 Β' (σελ. 33-34 έκθεσης ελέγχου υπό στ. 7&8) στο τυγχάνει εσφαλμένος. Ο αγρός με αριθ. 942 Β' έχει επ' αυτού αποθήκη πρόχειρης κατασκευής με λαμαρινοσκεπή, το συγκεκριμένο κτίσμα εσφαλμένα και μη νόμιμα χαρακτηρίζεται από τον έλεγχο ως επαγγελματική στέγη. Πρόκειται για παλιά αποθήκη, η οποία ανέκαθεν εκμισθωνόταν από τον κληρονομούμενο ως αποθηκευτικός χώρος και ποτέ ως επαγγελματικός. Επισυνάπτεται η από τεχνική έκθεση του αγρονόμου μηχανικού σύμφωνα με την οποία εντός του ακινήτου υπάρχουν διάφορα πρόχειρα λαμαρινοσκεπή και κεραμοσκεπή κτίσματα, συνολικού εμβαδού 360 τ.μ., τα οποία κατασκευάστηκαν προ του 1955 (όχι ου 1991) και είναι εγκαταλειμμένα και υπό κατάρρευση. Στο ακίνητο 941 Β' υπάρχει αποθηκευτικός χώρος που εξαιρείται από την κατεδάφιση δυνάμει της με αριθ. πρωτ. Απόφασης Πολεοδομίας Νομού Θεσσαλονίκης. Ως προς το κτίσμα και τη χρήση αυτού, σύμφωνα με το συμφωνητικό μίσθωσής του θα χρησιμοποιηθεί ως αποθήκη ελαστικών. Στο έντυπο Ε2 του έτους 2018, ο κληρονομούμενος δήλωνε το μίσθιο ως αποθηκευτικός χώρος; 1.650 τ.μ. και μη ηλεκτροδοτούμενος. Στους ανωτέρω αποθηκευτικούς χώρους ουδέποτε διενεργήθηκαν εμπορικές πράξεις, πωλήσεις λιανικής ή χονδρικής, ούτε και θα μπορούσαν να διενεργηθούν. Πρόκειται για πρόχειρες λαμαρινοσκεπάστες κατασκευές χωρίς παροχή ηλεκτρικού ρεύματος ως εκ τούτου δεν μπορούσε να διατηρεί ταμειακή μηχανή στο χώρο προκειμένου για τη διενέργεια πωλήσεων. Επιπλέον δεν υφίσταται οικοδομική άδεια για τις ως άνω λαμαρινοσκεπασμένες αποθήκες.
- ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του αγρού υπ' αριθ. στα και των αγρών υπ' αριθ. στη θέση τυγχάνει εσφαλμένος. Όσον αφορά τους αγρούς υπ' αριθ. εκ παραδρομής δηλώθηκε εκ μέρους τους (στα Ε9 2016, 2017 & 2018) ότι συνορεύουν με ποτάμι και ο έλεγχος έκρινε ότι είναι αρδευόμενοι. Εντούτοις δεν πρόκειται για ποταμό αλλά για «πτυχή του εδάφους», δηλαδή για ξεροπόταμο,

καθώς ο ποταμόςείναι πλέον ξεροπόταμος. Ο φοροτεχνικός που συνέταξε τα Ε9, βλέποντας στον τίτλο κτήσεως την αναφερόμενη γειτνίαση με ποτάμι, εκ σφάλματος καταχώρησε ορισμένους εξ αυτών ως αρδευόμενους καθώς δεν γνώριζε ότι πρόκειται για τον ποταμό που είναι από δεκαετίες πλέον ξεροπόταμος και δεν φέρει νερό. Ως προς τον αγρό με αριθ. στα, αυτός γειτνιάζει με χείμαρρο και όχι με ποτάμι, ο δε χείμαρρος δεν θεωρείται άρδευση γιατί είναι ξερή κοίτη και δεν έχει ροή νερού, παρά μόνο όταν βρέχει καταρρακτωδώς. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει σχετική βεβαίωση μηχανικού.

- ✓ Ο προσδιορισμός της αξίας του υπ' αριθ..... αγρού στην (σελ. 62-63 έκθεσης ελέγχου) τυγχάνει εσφαλμένος. Ο εν λόγω αγρός απέχει από τη θάλασσα 105 μέτρα και όχι 70 όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή, το οποίο άλλωστε αναφέρεται στο τοπογραφικό του τίτλου κτήσεως (της αγοράς), ως εκ τούτου δεν υφίσταται ανακρίβεια.
- ✓ Η κρίση της προσβαλλόμενης για τα χρηματικά διαθέσιμα στην αλλοδαπή τυγχάνει εσφαλμένη. Οι κοινοί λογαριασμοί στην τράπεζα φέρουν την ρήτρα, δηλαδή τη ρήτρα σύμφωνα με την οποία το περιεχόμενο του λογαριασμού δεν είναι κληρονομητό, αλλά περιέχεται σε περίπτωση θανάτου του συνδικαιούχου, απευθείας στον συνδικαιούχο του λογαριασμού.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα λεκτέα τα εξής:

- Όσον αφορά την προσδιορισθείσα αντικειμενική αξία του καταστήματος και του παταριού (επαγγελματική στέγη) επί της οδού και στην απότμηση των οδών και της αδιαμόρφωτης πλατείας – πάρκο (α/α 60 ακίνητο του πίνακα 1) ορθώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1149/1994 και της Υπουργικής Απόφασης 1009/2016. Ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή ζώνης αντί 1.700,00 ευρώ στην τιμή 2.050,00 ευρώ καθώς διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη επί της οδού και (δύο δρόμοι), όπως αποτυπώνεται από το κτηματολογικό φύλλο και φαίνεται στο χάρτη των Αντικειμενικών Αξιών όπου βρίσκεται στο Η οδός είναι δρόμος από τον οποίο διέρχονται τα όρια δύο κυκλικών ζωνών Γ1 και Δ1 όπως αποτυπώνεται στο σχετικό διάγραμμα που περιλαμβάνεται στο φάκελο της υπόθεσης. Όσον δε αφορά το εμβαδόν του παταριού, σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου, ο έλεγχος προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου για εμβαδόν 172,28 τ.μ. αντί 170,74 τ.μ. (του τίτλου κτήσης) διότι έλαβε υπόψη του: α) τα όσα αναλυτικά περιγράφεται στην με αριθμό «Δήλωση αποδοχής κληρονομιάς» των κληρονόμων και συγκεκριμένα στο φύλλο 5, 6 και 7 ότι το ακίνητο (επαγγελματική στέγη) προέκυψε από την συνένωση δύο χώρων με χαρακτηριστικό 2 και 4 και την διαδικασία τακτοποίησης σύμφωνα με τον ν.4014/2011. Ειδικότερα αναφέρονται τα εξής: « ... iv) στο υπόγειο και στο πατάρι συντελέστηκαν σε υπέρβαση και παραβίαση του προκηπίου μέτρα τετραγωνικά δύο και ογδόντα οκτώ εκατοστά (2,88) ισομερώς δηλαδή από ένα μέτρο και σαράντα τέσσερα εκατοστά (1,44) στο καθένα». και β) την με αριθμό «βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο άρθρο 24 του ν.4014/2011» και συγκεκριμένα στο φύλλο καταγραφής όπου τακτοποιήθηκαν 2,88 τ.μ. σε υπόγειο και πατάρι. Ως εκ των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι και εσφαλμένοι
- Όσον αφορά την προσδιορισθείσα αξία του κτίσματος εντός του αγροτεμαχίου με αριθμό 942 Β' συνολικού εμβαδού 360,00 τ.μ. (α/α 8 του πίνακα 1) όπως προκύπτει από το φύλλο υπολογισμού «Έντυπο Κ3», ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την ΠΟΛ. 1149/1994, την ΠΟΛ.

1099/2005 καθώς και το γεγονός ότι οι κληρονόμοι δεν προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. άδεια οικοδομής, δημόσιο έγγραφο κλπ). Ο έλεγχος προκειμένου για την παλαιότητα του κτίσματος εντός του αγροτεμαχίου έλαβε υπόψη του το συμβόλαιο με αριθμό της συμβολαιογράφου Ομοίως ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κτίσματος εντός του αγροτεμαχίου με αριθμό 941 Β' που βρίσκεται στο Δήμο (α/α 9 του πίνακα 1) αφού έλαβε υπόψη του τις ως άνω διατάξεις, την με αριθμό «Δήλωση πληροφοριακών στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» η οποία κατατέθηκε στις στην οποία αποτυπώνεται ότι το εν λόγω ακίνητο έχει εκμισθωθεί από την νομική οντότητα ενώ για την παλαιότητα ελήφθη υπόψη το συμβόλαιο με αριθμό όπως μνημονεύεται στην με αριθμό πρωτ. Απόφαση του Αντινομάρχη Θεσσαλονίκης. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται διότι τυγχάνουν αναπόδεικτοι.

- Όσον αφορά την αξία του αγρού υπ' αριθ. στα, αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο αφού ελήφθησαν υπόψη: α) τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην με αριθ. Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς, συγκεκριμένα στο φύλλο 2 αναφέρεται «... 3) ένα αγροτεμάχιο που βρίσκεται στη θέση, εκτάσεως μέτρων 260 τ.μ. το οποίο αποτελεί τμήμα αυτοτελές και διηρημένο του με αριθμό κτηματολογίου αγρού καταλαμβάνει τη βόρεια πλευρά του όλου ακινήτου και συνορεύει, κατά τον τίτλο κτήσης, Δυτικά με ποτάμι, Ανατολικά με αγροτικό δρόμο, Βόρεια με αγρό ιδιοκτησίας και Νότια με αγροτεμάχιο ιδιοκτησίας β) το γεγονός ότι στην με αριθ. υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε ότι «έχει πρόσωση σε ποτάμι» και γ) το γεγονός ότι δεν υποβλήθηκε διορθωτική ή τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς προκειμένου να διορθωθούν τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου και δ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Όσον αφορά την αξία του αγροτεμαχίου με αριθμό ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του αφού έλαβε υπόψη του τα εξής: α) το γεγονός ότι εφάπτεται Επαρχιακής Οδού και ως εκ τούτου συμπληρώνεται ο συντελεστής θέσης 0,05 που αφορά σε «εδαφική έκταση η οποία έχει πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό» του εντύπου «ΑΑ-ΓΗΣ» για τον υπολογισμό της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ), β) το γεγονός ότι δεν υποβλήθηκε διορθωτική ή τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς προκειμένου να διορθωθούν τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου και γ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Όσον αφορά την αξία των αγροτεμαχίων με αριθμό (τα οποία εφάπτονται της Εθνικής Οδού) ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία τους αφού έλαβε υπόψη του ότι τα εν λόγω ακίνητα γειτνιάζουν με ποτάμι όπως προκύπτει από τις δηλώσεις Περιουσιακών Καταστάσεων ετών 2016, 2017 & 2018 και ως εκ τούτου υπολογίζονται με συντελεστή 1,80 που αφορά εδαφική έκταση που αρδεύεται και το γεγονός ότι εφάπτονται Επαρχιακής Οδού και ως εκ τούτου συμπληρώνεται ο συντελεστής θέσης 0,05 που αφορά σε «εδαφική έκταση η οποία έχει πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό» του εντύπου «ΑΑ-ΓΗΣ» για τον υπολογισμό της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ). Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.
- Όσον αφορά τον προσδιορισμό της αξίας του αγρού υπ' αριθ. στην, στο φύλλο υπολογισμού «ΑΑ-Γης» (συνημμένο σχετικό στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου), ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο του τμήματος Διεύθυνσης Δόμησης και Πολεοδομικών

Εφαρμογών του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών του Δήμου (σχετικό εισερχόμενο πρωτόκολλο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), σε απάντηση του με αριθμό έγγραφό του, με το οποίο ζητήθηκε σχετική ενημέρωση για το ποιες είναι οι ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, ποια είναι η απόσταση του ακινήτου από την θάλασσα καθώς και αν το ακίνητο εφάπτεται επί Επαρχιακών ή Εθνικών ή Δημοτικών ή Κοινοτικών ή Αγροτικών δρόμων. Σε απάντηση του ανωτέρω αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας ενημερώνουμε ότι το με αρ. αγροτεμάχιο του αγροκτήματος, βρίσκεται σχεδίου πόλης ή νόμιμα υφιστάμενων οικισμών και εντός Γενικού Πολεοδομικού Σχεδίου (ΓΠΣ), ΦΕΚ101/ΑΑΠ/2010. Συγκεκριμένα εμπίπτει στην Πολεοδομική Ενότητα ΠΕ15 - Β' Κατοικία - Περιοχή όπου ισχύουν χρήσεις γης αμιγούς κατοικίας και όπου δεν εκπονείται σήμερα μελέτη πολεοδόμησης ή πράξη εφαρμογής. Το αγροτεμάχιο εφάπτεται με αγροτική οδό του αγροκτήματος. Τα παραπάνω στοιχεία ισχύουν από την έγκριση του ΓΠΣ, έτος 2010, και επομένως ίσχυαν και κατά τον χρόνο του ελέγχου σας, έτος 2018. Επίσης σας πληροφορούμε ότι γενικότερα έκδοση ειδικών όρων δόμησης για κτίριο κατοικίας, όπως εν προκειμένω, δεν προβλέπεται. Το αγροτεμάχιο απέχει από τη θάλασσα —70μ.». Με δεδομένου το δημόσιο έγγραφο του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Δόμησης του Δήμου ο έλεγχος προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του εν λόγω αγροτεμαχίου συμπληρώνοντας στο φύλλο υπολογισμού «ΑΑ-Γης»: α) ως Ειδική Βασική Αξία Γης για ακίνητα που βρίσκονται στην και απέχουν μέχρι 100 μέτρα από την θάλασσα 15,00€ (όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1068/2008), β) την 3η σελίδα του φύλλου για τον υπολογισμό της Οικοπεδικής Αξίας (ΑΟΙΚ) με συντελεστή χρήσης κτίσματος 1,00 και συντελεστή ειδικών συνθηκών 0,50 και μέγεθος ανοιγμένης επιφάνειας 316,25τμ καθώς γ) τον συντελεστή θέσης 0,25 που αφορά «εδαφική έκταση η οποία είναι εντός Γ.Π.Σ.» της 4ης σελίδας του εντύπου, για τον υπολογισμό της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ). Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς υπολογίστηκε η αξία του ως άνω ακινήτου και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

- Όσον αφορά τα χρηματικά διαθέσιμα στην αλλοδαπή, ορθώς περιλήφθηκαν στην κληρονομιαία περιουσία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1 περ. β' , 6, 19 και 25 παρ. 2 περ' γ' του ν.2961/2001, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η κρινόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της κατοίκου οδός, αριθ., και την επικύρωση της με αριθ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με χρονολογία φορολογίας την

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	566.427,11	656.265,95	89.838,84
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	14.821,36	22.126,59	7.305,23
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		7.305,23	7.305,23
Πρόστιμο ΚΦΔ		1.826,31	1.826,31
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	14.821,36	9.131,54	9.131,54

(Ως η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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