



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639- Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 02-01-2025

Αριθμός Απόφασης: 4

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ.

...../02-09-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

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

7. Το με αρ. πρωτ./23-12-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας

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

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

Κατόπιν της/2024 εντολής ελέγχου η Δ.Ο.Υ. προέβη στον έλεγχο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. από την εξ αδιαθέτου κληρονόμο, αδελφή της κληρονομουμένης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν οι διατάξεις του Ν.2961/2001. Συγκεκριμένα στη Δ.Ο.Υ. υποβλήθηκαν οι υπ' αριθμό/22-10-2014 &/24-02-2016 (Θ...../2014) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στις οποίες περιγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία, όπως αυτά βρέθηκαν κατά την ημέρα του θανάτου και είναι τα παρακάτω:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης
Κληρονομούνται κατά πλήρη κυριότητα τα παρακάτω ακίνητα	
1) Αγρός έκτασης 33.805τ.μ, με αριθ.68 στην θέση κτηματικής περιοχής του Δήμου	32.858,46
2) Οικόπεδο έκτασης 1.596 τ.μ, με αριθ.59 στον οικισμό του Δήμου, εντός του οποίου υπάρχουν τα εξής κτίσματα: μία διώροφη οικία εμβαδού κάθε ορόφου 80 τ.μ (σύνολο 160τ.μ) , μία αποθήκη εμβαδού 84τ.μ. μία δεύτερη αποθήκη εμβαδού 36 τ.μ. και ένα ανοικτό υπόστεγο εμβαδού 36τ.μ, στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου	56.256,00
3) Χρηματικό ποσό από ανείσπρακτες συντάξεις (βεβαίωση ΟΓΑ 47210/2015)	6.036,64

ΣΥΝΟΛΟ	95.151,10
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ (ΠΟΣΟΣΤΟ ½)	47.575,55

Με την με αρ./02-09-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προδιορίστηκε οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 1.171,48€, πλέον πρόστιμο του αρ. 54§1 ν. 5104/2024 ποσού 585,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.757,22€

Τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην κυριότητα της κληρονόμου και η αξία αυτών όπως δηλώνεται και όπως υπολογίστηκε από τον έλεγχο όπως περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

α/ α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης (€)	Αξία ελέγχου (€)
1	1) Αγρός έκτασης 33.805τ.μ, με αριθ.68 στην θέση κτηματικής περιοχής του Δήμου	32.858,46	32.858,46
2	2) Οικόπεδο έκτασης 1.596τ.μ,με αριθ.59 στον οικισμό του Δήμου, εντός του οποίου υπάρχουν τα εξής κτίσματα: μία διώροφη οικία εμβαδού κάθε ορόφου 80 τ.μ. (σύνολο 160 τ.μ.), μία αποθήκη εμβαδού 84 τ.μ. .άλλη μία εμβαδού 36 τ.μ. και ένα ανοικτό υπόστεγο εμβαδού 36τ.μ, στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου και μία ακόμη 13,20 τ.μ.	15.960,00 21.888,00 18.408,00	22.344,00 21.888,00 20.280,00 3.432,00
	Σύνολο αξίας οικοπέδου και κτισμάτων	56.256,00	67.944,00
3	3) Χρηματικό ποσό από ανείσπρακτες συντάξεις (βεβαίωση ΟΓΑ 47210/2015)	6.036,64	6.036,64
	Σύνολο αξίας κληρονομιαίας περιουσίας	95.151,10	106.839,10
+	Οικοσκευή	0,00	1.520,00
-	Έξοδα κηδείας	0	1.500,00
	Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομικής μερίδας	47.575,55	53.429,55

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους

- 1) Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου διότι: α) Δεν λήφθηκε υπόψη ότι κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, ήτοι το 2014, η χώρα διερχόταν οικονομική κρίση με αποτέλεσμα τη δραματική μείωση της αξίας των ακινήτων, β) Ο οικισμός των εντάχθηκε στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού από 01-01-2022 και ως εκ τούτου δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο αντικειμενικός προσδιορισμός ως τρόπος υπολογισμού στην προκειμένη περίπτωση, γ) ως συγκριτικό στοιχείο προτείνει την υπ' αριθμ./2007 (αρ. φακέλου Θ/2007) δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο τον πατέρα της, δ) ο έλεγχος δεν παραθέτει επαρκή στοιχεία που να δικαιολογούν τη χρήση του συγκεκριμένου συγκριτικού στοιχείου.
- 2) Εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων διότι: α) στον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων αναγράφεται η θέση, η οποία είναι καθαρά αγροτική και δεν είναι η τοποθεσία που βρίσκονται τα ακίνητα, τα οποία είναι εντός του οικισμού, β) Λανθασμένα υπολογίζεται η αξία των αποθηκών ως ενιαία, γεγονός που επιβαρύνει τη συνολική αξία, καθώς δίνει προσαύξηση εμβαδού, Στην πραγματικότητα πρόκειται για τα εξής ακίνητα: 1) για μια αποθήκη 84 τ.μ. με έτος κατασκευής το 1959, 2) μία αποθήκη 36 τ.μ. με έτος κατασκευής το έτος 1963, 3) ένα υπόστεγο (ανοικτό) 36 τ.μ. με έτος κατασκευής το έτος 1974. Το γεγονός ότι οι αποθήκες έχουν ενιαία πρόσοψη δεν τις καθιστά ενιαίο κτίριο. Στη δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε εκ παραδρομής ως ενιαίο, γ) η αξία των κτιρίων πρέπει να υπολογιστεί με μειωτικό συντελεστή επιφάνειας και τρόπου κατασκευής, ενώ ειδικά για τον φούρνο δεν υπολογίστηκε μειωτικός συντελεστής παλαιότητας παρότι το έτος κατασκευής είναι το 1953 όπως και η κατοικία.
- 3) Λανθασμένα καταλογίστηκε φόρος κληρονομιάς καθώς ο χρόνος θανάτου της αδερφής της είναι στις 09/08/2014 και βάσει του ν. 2961/2001 η βεβαίωση των οικείων φόρων και προστίμων διενεργείται μέσα σε προθεσμία 3 μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και πάντως όχι πέρα από τα τρία έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.
- 4) Να ληφθεί υπόψη ότι λανθασμένα της καταλογίσθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης εκκαθάρισης, διότι η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε εμπροθέσμως εκ μέρους της και δεν εκκαθαρίστηκε με ευθύνη της φορολογικής αρχής.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που

αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

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

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

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:... θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

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

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013 : Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο

διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§6 του ΚΦΔ : 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 72§29 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013: 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 81§1,5 του ν. 2961/2001: 1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

- α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,
- β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,
- γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

5. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α'). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 102§1 του ν. 2961/2001: 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα για έλεγχο της δήλωσης εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και το έτος 2024, στην περίπτωση που η αρχική δήλωση θεωρούνταν ανακριβής, όπως και διαπιστώθηκε με τον παρόντα έλεγχο, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη δυνατότητας βεβαίωσης φόρου μετά το πέρας της τριετίας προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς, καθώς ο νόμιμος τίτλος στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει της αρχικής δήλωσης, αλλά η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν του ελέγχου της αρχικής δήλωσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001:

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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 πρόσδοος 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. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιόζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.[...]

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.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1079/2004**: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. .. β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950). γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομειώσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

2. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι – κατά τεκμήριο – πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς.

3. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους – πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις

αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1129/2004, με θέμα τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου ορίζονται τα εξής:

«Με την υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ. 1079/27.7.2004 εγκύκλιο μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία, όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιορισθεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή, όσο και προς τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που

διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **76 Κ.Φ.Δ.:** *«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 ίδιου ως άνω νόμου:** *«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, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : **«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).**

Επειδή, αναφορικά με το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι την υπ' αριθμ./2007 (Αριθμός φακέλου Θ...../2007) δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο τον πατέρα της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως χρονικά συγκρίσιμο, αφού προηγείται κατά επτά έτη από το χρόνο της επίμαχης φορολογίας.

Επειδή, οι αξίες των οικοπέδων σταπαρέμειναν σταθερές από 14,00€/τ.μ. – 16,00€/τ.μ. από το 2011 που στη χώρα επικρατούσε οικονομική κρίση, μέχρι τη στιγμή που οι αξίες αυτές προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της αξίας των οικοπέδων βάσει συγκριτικών στοιχείων χρησιμοποιεί το βιβλίο συγκριτικών στοιχείων που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. και που στο έτος 2014

αναγράφεται στο βιβλίο αυτό μόνο ένα ακίνητο, το οποίο και λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας.

Επειδή, το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο, ήτοι: α) το 2014 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 786 τ.μ. στα του Ν. προς 14,00€/τ.μ., που είναι και η ελάχιστη τιμή που παρατηρείται για το διάστημα εκείνο, είναι ομοειδές τόσο χρονικά, αφού αφορά το ίδιο έτος, όσο και τοπικά, αφού είναι στην ίδια περιοχή. Ο έλεγχος υπολόγισε την αντικειμενική αξία του κρινόμενου ακινήτου και αφού διαπίστωσε μικρή απόκλιση αυτής από την προσδιορισθείσα βάσει συγκριτικών στοιχείων, εφάρμοσε υπέρ του φορολογούμενου την ΠΟΛ 1079/2004, με την οποία προέκυψε η τελική φορολογητέα αξία του ακινήτου βάσει των συγκριτικών στοιχείων που προσδιόρισε την αξία σε τιμή μικρότερη της αντικειμενικής αξίας. Συνεπώς, ορθώς λήφθηκε υπόψη η εν λόγω αξία κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας με βάση τα συγκριτικά στοιχεία και όχι με τον αντικειμενικό προσδιορισμό, ο οποίος υπερβαίνει την αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό;

Επειδή αναφορικά με τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων της προσφεύγουσας επισημαίνουμε ότι αυτή προσδιορίστηκε βάσει αντικειμενικού συστήματος με τις τιμές και έντυπα που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών. Συγκεκριμένα για το Δ.Δ. δόθηκαν οι παρακάτω τιμές εκκίνησης:

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ					
ΝΟΜΟΣ ΗΜΑΘΙΑΣ					
	Κ1	Κ2	Κ3	Κ4	Κ5
Δ.Δ.	270	380	230	360	200

Κατά συνέπεια το εκ παραδρομής λάθος του ελέγχου που αναγράφει ως τόπο των κτισμάτων τις «.....» ουδόλως επηρέασε τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί λανθασμένου υπολογισμού των τιμών εκκίνησης λόγω λανθασμένου γεωγραφικού εντοπισμού προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε τις παρακάτω άδειες κτιρίων:

Α) Οικοδομική άδεια ανέγερσης οικίας μήκους 10 μέτρων, πλάτους 8 μέτρων και ύψους 4,5 μέτρων με ημερομηνία έκδοσης 25-05-1953.

Β) άδεια ανέγερσης ισόγειας οικοδομής διαστάσεων $14 \times 6 = 84$ τμ και ύψους 3,5 μέτρα από οπτόπλινθους.

γ) την υπ' αριθμ. πρωτ. /14-03-1963 άδεια ανέγερσης ισόγειας αποθήκης με οπτόπλινθους εμβαδού 36 τμ και ύψους 3 μέτρων

δ) Την υπ' αριθμ. πρωτ. /08-02-1974 άδεια ανέγερσης αποθήκης γεωργικών προϊόντων στην οποία δεν αναφέρονται διαστάσεις και υλικό κατασκευής.

ε) την υπ' αριθμ. /24-03-2014 πράξη αποδοχής κληρονομιάς της προσφεύγουσας και της μητέρας της αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία της αδερφής της (κληρονομούμενης).

στ) τοπογραφικό σχέδιο του οικοπέδου του

Επειδή ο έλεγχος παρότι στη σελίδα 2 της ορθής επανάληψης του σημειώματος διαπιστώσεων αναφέρεται σε : «...μία αποθήκη εμβαδού 84 τμ άλλη μία εμβαδού 36 τ.μ. και ένα ανοικτό υπόστεγο εμβαδού 36 τ.μ. στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου.», κατά τον υπολογισμό της αξίας και του φόρου υπολογίζει τις αποθήκες σαν μία με το άθροισμα των επιμέρους εμβαδών με αποτέλεσμα να μην υπολογίζεται η έκπτωση στην αξία, λόγω μικρότερου μεγέθους.

Επειδή ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το υλικό των αποθηκών στις περιπτώσεις που αναφέρεται ρητά βάσει των ως άνω αδειών, ήτοι στις περιπτώσεις που είναι από οπτόπλινθους και συνεπώς πρέπει να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία αυτών με συντελεστή 0,8 αντί για 1,00 που λανθασμένα εφάρμοσε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.

Επειδή αναφορικά με την αξία των κτισμάτων προκύπτει ότι : α) Σύμφωνα με την υπ αριθμ. /14-03-1963 άδεια ανέγερσης αποθήκης εμβαδού 36 τμ προκύπτει ότι αυτή είναι κατασκευασμένη από οπτόπλινθους και συνεπώς πρέπει να ληφθεί υπόψη το υλικό κατασκευής στον υπολογισμό ο οποίος εξ αυτού του λόγου προσδιορίζεται ως εξής: 260 (τιμή εκκίνησης) $\times 36$ (εμβαδό) $\times 0,70$ (συντελεστής μεγέθους μικρότερος από 60 τμ) $\times 0,80$ (συντελεστής υλικού από οπτόπλινθους) $\times 0,50$ (συντελεστής παλαιότητας) = 4.193,28€.

Β) η αξία της αποθήκης των 84 τμ επίσης διαμορφώνεται ως εξής: 260 (τιμή εκκίνησης) $\times 84$ (εμβαδό) $\times 1,00$ (συντελεστής μεγέθους πάνω από 60 τμ και μέχρι 500 τ.μ.) $\times 0,8$ (οπτόπλινθους) $\times 0,50$ (συντελεστής παλαιότητας) = 8.736,00€.

Γ) η αξία ανοιχτής αποθήκης (υπόστεγο 36 τμ) διαμορφώνεται ως εξής: 260 (τιμή εκκίνησης) $\times 36$ (εμβαδό) $\times 0,60$ (συντελεστής ανοιχτών χώρων) $\times 0,70$ (συντελεστής μεγέθους μικρότερος από 60 τμ) $\times 1$ (συντελεστής υλικού) $\times 0,50$ (συντελεστής παλαιότητας) = 1.965,60€.

Δ) Από την αυτοψία που διενεργήθηκε στο ακίνητο της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η ύπαρξη μιας αδήλωτης στην αποδοχή κληρονομιάς αποθήκης, για την οποία δεν υφίσταται οικοδομική

άδεια με συνέπεια να μην προσδιορίζεται επακριβώς η παλαιότητά της. Ως εκ τούτου η αξία της αποθήκης εμβαδού 13,20 τ.μ. διαμορφώνεται ως εξής: $260 \times 13,20 \times 1 = 3.432,00\text{€}$

α/ α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης (€)	Αξία ελέγχου (€)	Αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
1	1) Αγρός έκτασης 33.805τ.μ, με αριθ.68 στην θέση κτηματικής περιοχής του Δήμου	32.858,46	32.858,46	32.858,46
2	2) Οικόπεδο έκτασης 1.596τ.μ,με αριθ.59 στον οικισμό του Δήμου, εντός του οποίου υπάρχουν τα εξής κτίσματα: μία διώροφη οικία εμβαδού κάθε ορόφου 80τ.μ (σύνολο 160τ.μ), μία αποθήκη εμβαδού 84τ.μ .άλλη μία εμβαδού 36τ.μ και ένα ανοικτό υπόστεγο εμβαδού 36τ.μ, στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου και μία ακόμη 13,20 τ.μ.	15.960,00 21.888,00 18.408,00	22.344,00 21.888,00 20.280,00 3.432,00	22.344,00 21.888,00 8.736,00 4.193,28 1.965,60 3.432,00
	Σύνολο αξίας οικοπέδου και κτισμάτων	56.256,00	67.944,00	62.558,88
3	3) Χρηματικό ποσό από ανείσπρακτες συντάξεις (βεβαίωση ΟΓΑ 47210/2015)	6.036,64	6.036,64	6.036,64
	Σύνολο αξίας κληρονομιαιάς περιουσίας	95.151,10	106.839,10	101.453,98
	Οικοσκευή	0,00	1.520,00	+1.340,50
	Έξοδα κηδείας	0	1.500,00	-1.500,00
	Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομικής μερίδας (1/2)	47.575,55	53.429,55	50.557,49

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 29§1 του ν. 2961/2001: 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. [...] Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι

ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).),[...]

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

[...]

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

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

Βάσει των ανωτέρω ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται ως εξής $[30.000,00 \cdot 0 + 20557,49 \cdot 0,05 = 1.027,87\text{€}]$

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72§29 του ν. 4174/2013: 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 75 του ν. 2961/2001: (Ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν. [2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1§1,4 του ν. 2523/1997: 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού.[...]»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 53 ν. 4987/2022 (πλέον 52 του ν. 5104/2024) : 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 ενδιάμεσου 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.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ευθύνεται για την παράλειψη της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει εγκαίρως τον φόρο που προέκυψε από τις υπ' αριθμό/22-10-2014 &/24-02-2016 (Θ...../2014) δηλώσεις φόρου κληρονομίας.

Επειδή εσφαλμένα καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή πρόστιμο του αρ. 54 του ΚΦΔ, με ποσοστό ανακρίβειας 50%, καθώς; Α) εφαρμοστέα διάταξη για το έτος 2014 είναι η παρ. 1 του αρ. 1 του ν. 2523/1997 και β) δεν στοιχειοθετείται ανακρίβεια επί ολόκληρου του αναλογούντος φόρου, αλλά επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου που αναλογούσε στην αρχική δήλωση, η οποία παρεμπιπτόντως υποβλήθηκε εμπροθέσμως από την προσφεύγουσα και του φόρου που προέκυψε με την παρούσα απόφαση, (1.027,87-878,78=149,09). Καθώς όμως η διαφορά μεταξύ της αξίας

ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού ($50.557,49 - 47.575,55 / 47.575,55 = 6\%$), δεν επιβάλλεται στην προκειμένη περίπτωση πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης.

Επειδή, επιπλέον όταν μετά την 01/01/2014 (έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013) εκδίδονται πράξεις για περιόδους /χρήσεις /συγκεκριμένη ημερομηνία έναρξης ή γένεσης φορολογικής υποχρέωσης πριν την 01/01/2014 εν γένει και πριν την 01/01/2015 ειδικότερα για φορολογίες κεφαλαίου, οι τόκοι που επιβάλλονται επί του τίτλου είσπραξης (πράξη φόρου εν προκειμένω) άρχονται τον επόμενο μήνα από το πέρας των 30 ημερών εκ της κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο. Οι τόκοι δε αυτοί επιβάλλονται στη συνολική φορολογική υποχρέωση (κύριος φόρος πλέον προσαυξήσεις).

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα κατά την εξόφληση στις 13/09/2024 του φόρου και του πρόσθετου φόρου που της επιβλήθηκε επιβαρύνθηκε με τόκους του αρ. 53 ν. 4987/2022 (πλέον 52 του ΚΦΔ) ύψους 974,91€ και 14,06€ αντίστοιχα, τα ποσά αυτά πρέπει να επιστραφούν, καθώς βάσει των ανωτέρω ο φόρος εξοφλήθηκε εμπρόθεσμα και άρα δεν υφίστανται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής..

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /06-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. /02-09-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2014:

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2014	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Κύριος φόρος	878,78€	1.171,48€	1.027,87€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ-ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ του αρ. 1 ν. 2523/97		585,74€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.757,22€	1.027,87€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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