



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-
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 21-03-2024

Αριθμός Απόφασης: 783

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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, κατά της αριθμ./30-10-

2023 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. 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 02-02-2017 απεβίωσε ο, όπως προκύπτει και από την αρ. /2017
Ληξιαρχική πράξη θανάτου του δήμου, κάτοικος εν ζωή επί της οδού
..... στο

Ο ανωτέρω κληρονομούμενος, δυνάμει της από 07-03-2016 ιδιόγραφης διαθήκης του, η οποία
όπως αναφέρεται στο με αριθμό /29-03-2018 Πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου
..... - Τμήμα Διαθηκών «δημοσιεύτηκε νόμιμα και κηρύχθηκε κύρια με το υπ' αριθμ.
..... /06-11-2017 Πρακτικό Δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου και καταχωρήθηκε στα
βιβλία διαθηκών του Ειρηνοδικείου στον τόμο 23 με αύξοντα αριθμό 48» εγκατέστησε εκ
διαθήκης μοναδική του κληρονόμο την κάτωθι:

..... (κόρη)

Για την αποδοχή κληρονομιάς συντάχθηκε η με αριθμό: /13-07-2021 πράξη δήλωσης
αποδοχής κληρονομιάς, της συμβολαιογράφου -, στην οποία
προσαρτώνται τα παρακάτω αντίγραφα:

1. Το με αριθμ. /29-03-2018 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου από το οποίο
προκύπτει ότι από 01-03-2013 έως και 28-03-2018 δεν δημοσιεύτηκε άλλη διαθήκη του
αποβιώσαντος από το Ειρηνοδικείου, πλην αυτής που δημοσιεύτηκε με το αριθμ.
..... /06-11-2017 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου
2. Το με αριθμ. /13-04-2018 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου από το οποίο
προκύπτει ότι από 01-03-2013 έως και 12-04-2018 δεν δημοσιεύτηκε διαθήκη του

αποβιώσαντος, ούτε στάλθηκε διαθήκη δημοσιευθείσα από άλλο Ειρηνοδικείο του Κράτους ή Προξενική Αρχή.

3. Το με αριθμ. πρωτ./14-03-2018 πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών από το Δήμο
4. Η αρ./.../2017 ληξιαρχική πράξη θανάτου του Δήμου

Η Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ./09-05-2023 έγγραφό της κοινοποίησε στην εκ διαθήκης κληρονόμο,, την αριθμ./05-05-2023 εντολή φορολογικού ελέγχου και την με αριθμ. πρωτ./09-05-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 70 παρ. 15 του ν. 4987/2022

Την 13-04-2018, η εκ διαθήκης κληρονόμος υπέβαλε τις με αριθμ. ../2018 και/2018 (Αρ. φακ. Θ-...../2017) εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και την 13/07/2021 την με αριθμ. /2021 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με τις οποίες δήλωσε ότι κληρονομεί την πλήρη κυριότητα των κατωτέρω περιουσιακών στοιχείων:

1. Ισόγεια αποθήκη επιφανείας (25,67) τ.μ. εντός ορίων οικισμού της Τ.Κ. του Δήμουτης Π.Ε. Αξία ισόγειας αποθήκης βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 7.374,48€. Δηλωθείσα αξία οικοπέδου: 1.925,25€. Δηλωθείσα τιμή ανά τ.μ. : 1925,25 (25,67 τ.μ. X 75 €/τμ)
2. Ένας αγρός εκτάσεως 6.468,17 τμ στη θέση εκτός ορίων οικισμού (εντός ζώνης 500μ. από οικισμό) της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε. Αξία αγρού βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού: 25.872,68€
3. Ένας αγρός εκτάσεως (2.367,78) τμ στη θέση εκτός ορίων οικισμού (εντός ζώνης 500μ. από οικισμό) της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε. Αξία αγρού βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού: 9.471,12€
4. Ένας αγρός εκτάσεως (2.255,31) τ.μ. στη θέση εκτός ορίων οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε. Αξία αγρού βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 3.157,43€
5. Ένας αγρός εκτάσεως (10.522,89) τ.μ. στη θέση εκτός ορίων οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε. Δηλωθείσα αξία αγρού βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 14.732,00€.

6. Ένας αγρός εκτάσεως 1.467,83 τ.μ. στη θέση εκτός ορίων οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε. Αξία αγρού βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 2.054,96€

7. Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου ενός αγρού, έκτασης (93.925,17) τ.μ. στη θέση της κτηματικής περιφέρειας της Τ.Κ. του Δήμου της Π.Ε., εκτός ορίων οικισμού, με απόσταση μέχρι 100 μ από τη θάλασσα. Σύμφωνα με την αρ. /2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, έκταση 3.505,09 τ.μ. είναι μονοετούς καλλιέργειας και έκταση 90.420,08 τ.μ. είναι δασική.

Αξία αγρού 3.505,09τ.μ. βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού: $56.782,46 * 25\% = 14.195,62\text{€}$

Αξία αγρού 90.420,08 τ.μ. βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : $878.883,18 * 25\% = 219.720,79\text{€}$

Σύνολο: 233.916,41€

8. Τμήμα Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου επί ενός επιβατικού αυτοκινήτου εργοστασίου κατασκευής TOYOTA MOTOR τύπου TOYOTA AURIS με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία 1^{ης} άδειας 29-04-2015.

Δηλωθείσα αξία αυτοκινήτου: 2.000,00€

Συνολική αξία ενεργητικού : 300.504,33€

Κληρονομική μερίδα βάσει δήλωσης της : 300.504,33€

Με την με αρ./**30-10-2023** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 7.489,53€, πλέον πρόσθετοι φόροι ν. 4987/2022 αρ. 58 παρ. 1 περ. γ, ποσού 3.744,77€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.234,30€

Η διαφορά φόρου προέκυψε με τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της/2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία κληρονομηθέντος με την αριθμ./13-07-2021 πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου -, ποσοστού 25% εξ αδιαιρέτου αγρού, εκτάσεως 93.925,17 τ.μ. στη θέση της κτηματικής περιφέρειας της Τ.Κ. του δήμου της Π.Ε., εκτός ορίων οικισμού, με απόσταση μέχρι 100μ από τη θάλασσα, για το οποίο υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. στις 13-04-2018 οι αριθμ./2018 και/2018 εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με την οποία (τελευταία δήλωση) δηλώθηκε ότι έκταση 3.505,09 τ.μ. είναι μονοετούς καλλιέργειας και έκταση 90.420,08 τ.μ. είναι δασική.

Σημειώνεται ότι η αξία του αγρού εκτάσεως 3.505,09 τ.μ. προσδιορίστηκε βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού (δήλωσης) σε 14.195,62€ και η αξία του αγρού εκτάσεως 90.420,08 τ.μ. βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού (δήλωσης) προσδιορίστηκε σε 219.720,79€, ήτοι συνολικά 233.916,41€, ενώ κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 380.396,94€

Τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην κυριότητα της κληρονόμου και η αξία αυτών όπως δηλώνεται και όπως υπολογίστηκε από τον έλεγχο είναι ως κάτωθι:

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης (€)	Αξία ελέγχου (€)
1	Ισόγεια αποθήκη εμβαδού 25,67 τμ B) επί οικοπέδου εμβαδού (25,67 τμ) εντός οικισμού	7.374,48 1.925,25	7.374,48 1.925,25
2	Αγρός έκτασης (6468,17τμ) στη θέση	25.872,68	25.872,68
3	Αγρός έκτασης (2.367,78 τ.μ.) στη θέση	9.471,12	9.471,12
4	Αγρός έκτασης (2. 255,31 τ.μ.) στη θέση	3.157,43	3.157,43
5	Αγρός έκτασης (10.522,89 τ.μ.) στη θέση	14.732,00	14.732,00
6	Αγρός έκτασης (1.467,83 τ.μ.) στη θέση	2.054,96	2.054,96
7	Αγρός έκτασης (93.925,17 τ.μ.) στη θέση Απέχει μέχρι 100 μ. από τη θάλασσα	233.916,41	380.396,94
8	Αυτοκίνητο επιβατικό κατασκευής TOYOTA MOTOR τύπου TOYOTA AURIS με αδ. Κυκλ.	2.000,00	6.500,00
	Σύνολο αξίας κληρονομιάς περιουσίας	300.504,33	451.484,86
	Οικοσκευή	0,00	309,99
	Σύνολο αξίας ενεργητικού	300.504,33	451.794,85
	Έξοδα κηδείας	0	1.500,00
	Χρέη κληρονομούμενου	0,00	0,00
	Σύνολο αξίας παθητικού	0,00	1.500,00
	Προγενέστερες δωρεές (...../2009,/31-12-2009)	85.526,62	85.526,42
	Σύνολο φορολογητέας αξίας	386.030,75	535.821,47

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

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του δικαιώματος κυριότητάς του, σε ποσοστό 25% επί ακινήτου έκτασης 93.925,17 τ.μ. στη θέση της Κτηματικής Περιφέρειας του Δήμου της Π.Ε. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./10-11-2022 (ΦΕΚ Δ' 805) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δασών του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, με την οποία κυρώθηκε ο οριστικός δασικός χάρτης για το σύνολο της Π.Ε., από το ανωτέρω ακίνητο έκτασης εμβαδού 90.420,08 τμ είναι δασική και όχι αγρός όπως εσφαλμένα διατείνεται η φορολογική αρχή.
- Εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας του ποσοστού 50% επί του αυτοκινήτου μάρκας TOYOTA AURIS.

Ως προς τον πρώτο 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 κληρονομουμένου.

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 κληρονομουμένου».

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 αναίτιολογητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 του ΚΦΔ : 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. 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 πλησιόχωρων 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 πρόσδοδος 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.

B. 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, με την Α.Υ.Ο. 1144814/26361/ΠΟΛ 1310/1998, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. Πρωτ. 1020567/488/00ΤΥ/Δ' /ΠΟΛ 1035/2007 Α.Υ.ΟΟ. και ισχύει, ορίζεται ότι: **«Άρθρο 2,9, Δασική εδαφική έκταση χαρακτηρίζεται το τμήμα δάσους ή η δασική έκταση που διατίθεται για οικοδομική ή άλλη εκμετάλλευση πλην της δασοπονικής (σύμφωνα με την παρ. 2 ν. 998/79 ΦΕΚ 289/Α) «Περί προστασίας των δασών και των δασικών εν γένει εκτάσεων της Χώρας» . Άρθρο 3 .5. Συντελεστής χρήσης. Ανάλογα με τη χρήση της εδαφικής έκτασης εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής. Έτσι, αν η χρήση είναι: Γ. Δασική, κατά την έννοια της παρ. 9 του αρ. 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,60. Ο χαρακτηρισμός της έκτασης ως δασικής αποδεικνύεται από βεβαίωση της αρμόδιας Υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας.»**.

Επειδή, με το αρ. 20 του ν. 3889/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 142 του ν. 4483/2017 και το άρθρο 48 του ν. 4685/2020 και ισχύει, ορίζεται ότι: **«...4. Μετά την κύρωση του δασικού χάρτη κάθε μεταβίβαση, σύσταση, αλλοίωση και γενικά κάθε μεταβολή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, στις δασικές εν γένει εκτάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13, που περιλαμβάνονται σε αυτόν, είναι άκυρη και ανίσχυρη, αν δεν συνοδεύεται από σχετικό πιστοποιητικό της αρμόδιας υπηρεσίας της οικείας Διεύθυνσης Δασών, με το οποίο βεβαιώνεται ο χαρακτήρας της έκτασης. Το ανωτέρω πιστοποιητικό δεν εκδίδεται για περιοχές του δασικού χάρτη που δεν περιλαμβάνονται στις δασικές εν γένει εκτάσεις.»**. 5. Στις πράξεις που συντάσσουν οι συμβολαιογράφοι, που αφορούν στις δασικές εν γένει εκτάσεις που περιλαμβάνονται στον κυρωμένο δασικό χάρτη, υποχρεούνται να επισυνάψουν τα πιστοποιητικά της προηγούμενης παραγράφου και να μνημονεύουν το περιεχόμενό τους. Για περιοχές που δεν περιλαμβάνονται στον δασικό χάρτη επειδή δεν αποτελούν δασικές εν γένει εκτάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13, το πιστοποιητικό της προηγούμενης παραγράφου αντικαθίσταται από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 75) επί του τοπογραφικού διαγράμματος, που συνοδεύει τη σχετική πράξη του συμβολαιογράφου ή, αν δεν υφίσταται υποχρέωση εκπόνησης τοπογραφικού διαγράμματος, επί αποσπάσματος του δασικού χάρτη όπου απεικονίζεται το ακίνητο στο οποίο αφορά η συμβολαιογραφική πράξη και όπου εμφανίζονται οι συντεταγμένες των κορυφών του ακινήτου, με την οποία δηλώνεται υπευθύνως από τον συντάκτη του ότι το συγκεκριμένο ακίνητο δεν εμπίπτει στις προστατευτικές διατάξεις της δασικής νομοθεσίας. 6. Δυνατότητα χρήσης των στοιχείων του δασικού χάρτη είτε είναι αναρτημένος, είτε κυρωμένος μερικά ή ολικά, παρέχεται σε κάθε δημόσια αρχή μέσω του ειδικού διαδικτυακού τόπου της παραγράφου 11 του άρθρου 13. Αν απαιτείται από κείμενες διατάξεις, εξαιρούμενης της

διάταξης της παραγράφου 4, η βεβαίωση του δασικού εν γένει ή μη χαρακτήρα έκτασης ενώπιον του Δημοσίου, των ΟΤΑ α΄ και β΄ βαθμού και των υπηρεσιών και φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα της παρ. 6 του άρθρου 1 του ν. 1256/1982 (Α΄ 65), όπως εκάστοτε ισχύει, αυτή πραγματοποιείται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α΄ 75) επί του τοπογραφικού διαγράμματος, που αφορά το συγκεκριμένο ακίνητο από τον συντάκτη του. Στη δήλωση αναφέρεται υποχρεωτικά αν ο χαρακτηρισμός της έκτασης ως δασικής ή μη έχει προσωρινή ή οριστική ισχύ, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο δασικός χάρτης...».

Επειδή, με την υπ’ αριθμ. πρωτ. 150601/10.11.2022 (ΦΕΚ Δ΄ 805) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δασών του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, κυρώθηκε μερικώς ο δασικός χάρτης της Π.Ε.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η θεώρηση του Δασικού Χάρτη Π.Ε. έλαβε χώρα με την με αρ. πρωτ./13.01.2021 απόφαση του Δ/ντή Δασών, (ΑΔΑ:ΨΔΞΟΡ1Φ-N38) και οι δασικοί χάρτες αναρτήθηκαν σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ./15.01.2021 (ΑΔΑ: ΨΚΤ8ΟΡ1Φ-BNZ) απόφαση της Δ/νσης Δασών στις 15.01.2021 στον ειδικό δικτυακό τόπο ανάρτησης δασικών χαρτών Ελληνικού Κτηματολογίου ενώ ταυτόχρονα έγινε πρόσκληση για την υποβολή αντιρρήσεων για το σύνολο της ΠΕ

Επειδή, κατά το χρόνο της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι κατά το χρόνο θανάτου του αποβιώσαντος στις 02/02/2017, το αγροτικό ακίνητο δεν είχε χαρακτηριστεί ως δασικό με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της ΠΟΛ. 1310/31-12-1998 Α.Υ.Ο. 1144814/26361 : « Ο χαρακτηρισμός μιας έκτασης ως δασικής αποδεικνύεται από βεβαίωση της αρμόδιας Υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας». Βεβαίωση την οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αλλά ούτε και μετέπειτα .

Επειδή, επιπρόσθετα η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης για ακίνητα που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 και 2023 δήλωνε το επίμαχο ακίνητο ως αγρό μονοετούς καλλιέργειας και όχι ως δασική έκταση, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τον παρόντα ισχυρισμό της.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, η αγροτική έκταση των 90.420,08 τμ δε δύναται να χαρακτηριστεί ως «Δασική» κατά την έννοια του νόμου, διότι δεν έχουν προσκομιστεί τα σχετικά

αποδεικτικά στοιχεία, καθώς το συγκεκριμένο τμήμα αγροτεμαχίου των 90.420,08 τ.μ. χαρακτηρίζεται ως «Αγρός Μονοετούς Καλλιέργειας μη Αρδευόμενος», όπως αυτή και η αγροτική έκταση των 3.505,08 τ.μ. και ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς και νομίμως εφάρμοσε τους προβλεπόμενους γι' αυτό το είδος ακινήτου συντελεστές.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ν. 2961/2001: 1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει την αξία των κληρονομούμενων περιουσιακών στοιχείων προέβη σε έρευνα και αποκόμισε στοιχεία και πληροφορίες από επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εμπορία καινούριων και μεταχειρισμένων ιδιωτικών οχημάτων, καθώς και την αξία απόκτησης του αυτοκινήτου βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015 του κληρονομούμενου και της προσφεύγουσας (8.500,00€ έκαστος), προτού αποτιμήσει την αξία του επίμαχου αυτοκινήτου. Αντιθέτως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού της εκτιμηθείσας αξίας του αυτοκινήτου που κληρονόμησε είναι αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η αξία του είναι χαμηλότερη από την εκτιμηθείσα, συνεπώς και αυτός ο ισχυρισμός είναι απορριπτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /28-11-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ./30-10-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2017:

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	7.489,53€	7.489,53€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ-ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	3.744,77€	3.744,77€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.234,30€	11.234,30€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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